

De norske reglene om konsernbidrag og EØS-avtalens innvirkning på disse.



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 637
Leveringsfrist: 25.11.2010

Til sammen 17 437 ord

18.03.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Oppgavens tema og oppbygning	1
1.2	Avgrensning mot andre rettsområder	2
<u>2</u>	<u>DE NORSKE REGLENE OM KONSERNBIDRAG</u>	<u>4</u>
2.1	Kort om konsernstrukturen - hva er et konsern?	4
2.2	Konsernbidrag	6
2.2.1	Nasjonalitetskravet	7
2.2.2	Lovlighetskravet	11
2.2.3	Inntekt og fradrag	14
2.2.4	Regnskapsreglers påvirkning	16
2.2.5	Tidfesting av konsernbidrag	17
2.2.6	Minoritetsaksjonærenes stilling	18
2.2.7	Bortfall av fordring på konsernbidrag og tilbakeføring	19
2.2.8	Rekkevidden av konserntilknytningen	19
2.2.9	Sirkelkonsernbidrag	22
2.3	Endring av konsernbidrag	23
<u>3</u>	<u>EØS-RETTENS PÅVIRKNING PÅ DE NORSKE REGLENE OM KONSERNBIDRAG</u>	<u>29</u>
3.1	Forholdet mellom norsk rett og EØS-avtalen	29
3.2	Hvilke bestemmelser i EØS-avtalen virker inn på de norske konsernbidragsreglene?	30
3.2.1	De fire friheter	32
3.2.2	Etableringsfriheten	33
3.2.2.1	Hva er etableringsfriheten?	33
3.2.2.2	Hva utgjøre et brudd på etableringsfriheten?	35

3.3	Gjennomgang av rettspraksis fra EF-domstolen	37
3.3.1	Marks & Spencer-dommen	37
3.3.2	Oy AA-dommen	38
3.3.3	X Holding BV-dommen	39
3.4	Er de norske konsernbidragsreglene i strid med etableringsfriheten i EØS-avtalen?	41
3.4.1	Utgjør reglene en restriksjon?	41
3.4.2	Kan restriksjonen begrunnes?	43
3.4.2.1	Tvingende allmenne hensyn	43
3.4.2.2	Egnethetskravet	45
3.4.2.3	Proporsjonalitetskravet	45
3.4.2.4	Konklusjon	46
3.5	EØS-avtalens forhold til skatteavtaler	46
3.6	Utviklingen av reglene videre	47
3.6.1	Norsk rett	47
3.6.1.1	Svensk tolking av EF-domstolens avgjørelser	48
3.6.1.2	Tolking av EF-domstolens avgjørelser og betydningen for norsk rett	49
3.6.2	Felles skattesystem innenfor EØS-fellesskapet	50
<u>4</u>	<u>SAMMENFATNING</u>	<u>51</u>
<u>5</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>53</u>
<u>6</u>	<u>LISTER OVER TABELLER OG FIGURER M V</u>	<u>A</u>

1 Innledning

Den 21. desember 1979 ble det vedtatt en endringslov, til dagjeldende lov om særregler for skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer av 19. juni 1969 nr. 71, som innførte reglene om konsernbidrag i norsk rett. I dag finner vi disse reglene videreført i skatteloven¹ §§ 10-1 til 10-4. Reglene går i korte trekk ut på at selskaper i samme skattekonsern kan fordele overskudd seg imellom ved å benytte seg av reglene om konsernbidrag. Det må dessuten skilles mellom å gi konsernbidrag med og uten skattemessig effekt. Å gi et konsernbidrag med skattemessig effekt betyr at bidraget gir et fradrag i inntektslikningen for det ytende selskapet, jf. skatteloven § 10-2, mens det er skattbar inntekt for selskapet som mottar bidraget, jf. lovens § 10-3. Motsetningen til dette er konsernbidrag uten skattemessig effekt hvoretter fradrag ikke kreves. Da blir bidraget heller ikke inntekt hos det mottakende selskapet, men går inn i selskapets frie egenkapital.

1.1 Oppgavens tema og oppbygning

Norges suverenitet vurdert opp mot de forpliktelser EØS-avtalen innebærer, er en problemstilling som både juridisk og politisk reiser flere spørsmål. Denne avhandlingen vil først gjennomgå de norske reglene for å yte og motta konsernbidrag. Deretter følger en vurdering av hvordan EØS-avtalen påvirker disse reglene.

I kapittel 2 gis det en fremstilling av de norske konsernbidragsreglene og de viktigste problemstillingene som oppstår i forbindelse med disse. Det vil først bli gitt en forklaring på hva et konsern og et konsernbidrag er, deretter vil reglene knyttet til selve utdelingen av konsernbidrag og omstendighetene rundt dette gjennomgås. Deretter vil det i kapittel 3 bli drøftet om de norske konsernbidragsreglene er i overensstemmelse med EØS-retten, med særskilt vekt på etableringsfriheten, herunder gis en kort gjennomgang av de fire friheter. For sammenhengens skyld vil det i kapittel 3 være

¹ Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr 14

nødvendig å gå noe inn i EU- og EØS-retten. Det vil også bli knyttet noen kommentarer til OECD sin ikke-diskrimineringsbestemmelse og EØS-avtalens forhold til skatteavtaler. De sistnevnte problemstillinger vil ikke bli gjennomgått i dybden.

1.2 Avgrensning mot andre rettsområder

Hovedvekten i denne avhandlingen vil bli lagt på de skatterettslige bestemmelsene, men siden reglene også er knyttet til selskaps-, regnskaps- og ligningslovgivningen, må disse trekkes inn for å klargjøre temaet. Avhandlingens hovedfokus vil være på konsernbidrag som gis i et konsern bestående av aksjeselskaper. Konsernbidrag kan også gis mellom aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, sparebanker, selveiende finansforetak, gjenside forsikringsselskaper, samvirkeforetak og selskaper/sammenslutninger hvor noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for forpliktelser er begrenset til selskapets/sammenslutningens kapital, se skatteloven § 10-1, jf. § 2-2.

Reglene om internprising, i skatteloven § 13-1, kan ha en tilknytning til konsernbidragsbestemmelsene. I noen tilfeller kan det bli spørsmål om det egentlig er tale om internprising heller enn konsernbidrag. Internprising er når et selskap i konsernet selger en vare eller utfører en tjeneste for et annet selskap i samme konsern. Sistnevnte skal da betale en pris som tilsvarer vanlig markedsverdi for det aktuelle godet (armlengdesprinsippet), det vil si en pris tilsvarende hva det ville koste å kjøpe det samme godet av et selskap det ikke har et interessellesskap med. En slik pris kan være vanskelig å komme frem til, særlig der det ikke finnes tilsvarende goder å sammenligne med. Et bakenforliggende hensyn med handel innad i konsernet kan være skattebesparelse. Hvis et selskap eksempelvis kjøper vaktjenester fra et annet selskap i samme konsern og betaler vesentlig mer for dette enn hva en ekstern aktør ville krevd for samme tjeneste, vil overprisen kunne anses å være et skjult konsernbidrag eller utbytte. Dette gjelder internt i Norge, men er også viktig ved grenseoverskridende transaksjoner dersom hovedformålet med en internoverføring er å flytte midler fra et land med høy skatt til et med lavere skatt. På den måten vil konsernet kunne redusere sin totale skattebelastning. En inngående drøftelse av disse reglene faller utenfor problemstillingen i denne avhandlingen.

Foruten å benytte et overskudd i selskapet til å gi konsernbidrag, kan overskudd utdeles som utbytte til aksjonærene i samsvar med reglene i aksjeloven² §§ 8-1 til 8-4. Et aksjeselskap hjemmehørende i Norge³ skattlegges med en sats på 28 %.⁴ I motsetning til konsernbidrag som gis med skattemessig effekt, og da blir fullt ut skattepliktig for mottaker, gjelder det særregler for beskatning av aksjeutbytte som et aksjeselskap mottar, jf. aksjeloven § 2-38. I utgangspunktet er slikt utbytte som selskaper mottar fritatt for beskatning etter den såkalte fritaksmetoden.

Fritaksmetoden er en utregningsmetode for beskatning av utbytte fra selskaper til aksjonærer som er selskaper eller juridiske personer. Etter Manninen-dommen⁵ og Fokus Bank-avgjørelsen⁶ var det klart at de norske utbyttereglerne ikke var i samsvar med EØS-retten.⁷ Begrunnelsen for systemet er å begrense kjedebeskatning av utbytte.⁸ Dersom et aksjeselskap lovlig deler ut utbytte til sine aksjonærer, kan dette føre til dobbeltbeskatning ved at utbytte beskattes som inntekt før det deles ut og deretter skal skattlegges som inntekt i selskapet som mottar det. Hvis utbytte gis fra et selskap til et annet og deretter gis videre til et tredje selskap, vil det bli en kjedebeskatning. Etter fritaksmetoden, skatteloven § 2-38 annet ledd a jf. første ledd, er aksjeinntekter derfor, med noen unntak, skattefrie for selskapsaksjonærer.⁹ I 2008 ble det gjort en lovendring hvorefter 3 % av nettoinntekten likevel skal skattlegges,¹⁰ jf. skatteloven § 2-38 sjette ledd.

I henhold til skatteloven § 6-24 kan det som utgangspunkt kreves fradrag for kostnader som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt. Fordi aksjeutbytte etter fritaksmetoden da er skattefritt når det utdeles mellom aksjeselskaper, har myndighetene vurdert regler for å begrense fradrag for kostnader som er direkte knyttet til denne skattefrie inntekten, slik at det blir symmetri i inntekter/fradrag. For å slippe problemet med grensedragnings av hvilke kostnader som skulle medregnes, ble det i stedet besluttet å si at kostnader forbundet med slike inntekter utgjør ca 3 %, og at 3 %

² Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr 44

³ Jf. skatteloven § 2-2

⁴ Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2010 § 3-3

⁵ C-319/02

⁶ E-1/04

⁷ Zimmer (2010) s. 263

⁸ Ibid. s. 317

⁹ Ot.prp.nr. 1 (2008-2009)

¹⁰ l.c.

av skattefritt aksjeutbytte derfor skal medregnes som skattepliktig inntekt for aksjeselskapet, jf. skatteloven § 2-38 sjette ledd.¹¹ Skatt på mottatt utbytte vil således bli 0,84 % ($3 \times 0,28 = 0,84$).

Som angitt i skatteloven § 10-3 annet ledd, er konsernbidrag ikke å anse som utbytte. Konsernbidrag er derfor en gunstigere metode for overføring av midler i et konsern enn via utbytte, i og med at selskapet da slipper unna denne 0,84 % beskatningen. Dessuten er konsernbidrag fordelaktig fordi det i motsetning til utbytte kan ytes konsernbidrag mellom alle selskaper i samme skattekonsern. Utdeling av utbytte kan bare skje i ett ledd av gangen og i oppadstigende linje i konsernet.¹² Der formålet med konsernbidraget er å overføre inntekt/midler til et selskap i konsernet, eller å samle verdier i konsernspissen, er det derfor gunstig å anvende reglene om konsernbidrag, uavhengig om dette gis med eller uten skattemessig virkning, altså med eller uten retten til å kreve skattemessig fradrag.¹³ En nærmere drøftelse av utbyttereglerne faller utenfor avhandlingens tema.

2 De norske reglene om konsernbidrag

I dette kapitlet skal det drøftes hva et konsern er, hva et konsernbidrag er og hvilke regler som gjelder for å yte og motta konsernbidrag i intern norsk rett.

2.1 Kort om konsernstrukturen - hva er et konsern?

Selskaper faller inn under definisjonen av skattekonsern når et selskap eier mer enn 90 % (i det videre vil 90,1 % bli anvendt i eksempler) av aksjene i et annet selskap, og har en tilsvarende andel av stemmene på selskapets generalforsamling, jf. skatteloven § 10-4. Eierselskapet kalles morselskapet, mens det eide selskapet kalles datterselskapet. Dette kravet er strengere enn aksjelovens bestemmelse som krever at et selskap har ”bestemmende innflytelse” over et annet selskap, altså at det eier mer enn

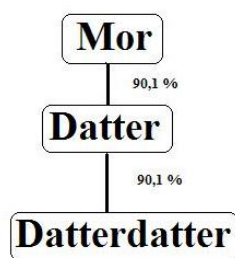
¹¹ Ot.prp.nr. 1 (2008-2009) pkt. 6.3

¹² Jf. aksjeloven § 8-3

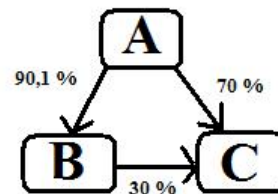
¹³ Ot.prp.nr. 16 (1979-1980) s. 6

50 % av selskapet samt har tilsvarende andel av stemmene på generalforsamlingen, jf. aksjeloven § 1-3. En mulig begrunnelse for det høye stemme- og eierandelskravet for skattekonsern, er at det ved så høy eierandel må legges til grunn et visst økonomisk og aktivitetmessig fellesskap mellom selskapene.¹⁴ I tillegg begrenser dette problematikken om misbruk og forholdet til minoritetsaksjonær som i et skattekonsern vil utgjøre en svært liten andel (mindretallsaksjonærenes rettigheter tas opp senere).

Det er ikke et vilkår at morselskapet direkte eier mer enn 90 % av et annet selskap i skattekonsernet. Indirekte eie er også akseptert i praksis.¹⁵ Det vil si at dersom et morselskap eier mer enn 90 % av et datterselskap som i sin tur eier mer enn 90 % av et tredje selskap (se figur 1), så er alle tre selskapene en del av et skattekonsern. Praksis har også akseptert at kravet er oppfylt der morselskapet sammen med et datterselskap, som det eier mer enn 90 % av, eier mer enn 90 % av et annet selskap, utgjør de tilsammen et skattekonsern (se figur 2).



Figur 1 (Indirekte eie i flere ledd)



Figur 2 (Indirekte eie gjennom sameie)

I tillegg til å eie mer enn 90 % av aksjene må morselskapet også inneha mer enn 90 % av stemmene på datterselskapets generalforsamling. Tilsvarende må datterselskap i direkte eie eksempelet inneha mer enn 90 % av stemmene på generalforsamlingen til datterdatter. Dette kravet må også være oppfylt ved indirekte eie. Dersom det foreligger begrensninger på stemmeretten som gjør at morselskapet ikke har mer enn 90 % av stemmene på generalforsamlingen, faller tilfellet utenfor definisjonen av et skattekonsern. Hvis for eksempel morselskapet eier mer enn 90 % av aksjene, men de eier aksjer av en aksjeklasse som gir mindre stemmevekt enn mindretallet, kan dette

¹⁴ Zimmer (2010) s. 442

¹⁵ Lignings-ABC'en (2010) s. 68

føre til at de ikke oppfyller kravet om mer enn 90 % av stemmene på generalforsamlingen. En annen mulighet er at stemmerettsbegrensningene følger av en aksjonæravtale, for eksempel ved at mindretallsaksjonærene bare eier 9 % av aksjene, men stemmer for mer enn 10 % på generalforsamlingen. I tillegg til aksjonæravtaler er det mulig å avtale slike begrensninger i selskapets vedtekter. Disse er i motsetning til aksjonæravtalene offentlige. Ved motstrid vil vedtektene gå foran aksjonæravtalen.

2.2 Konsernbidrag

Ethvert aksjeselskap er en selvstendig juridisk enhet og dermed et eget skattesubjekt i henhold til reglene i skatteloven, jf. § 2-2 første ledd. Et selskap som velger å organisere seg med filialer i stedet for å etablere en konsernstruktur med datterselskaper, ville derfor kunne blitt bedre stilt ved inntektsligningen hadde det ikke vært for reglene om konsernbidrag. Årsaken til dette er at i et selskap med filialer vil skattemessig underskudd i en filial automatisk utlignes mot skattemessig overskudd i andre filialer. Dette innebærer at selskapets nettoinntekt kommer til beskatning. I et skattekonsern vil hvert selskap lignes for seg, og det vil derfor ikke være konsernets nettoinntekt som beskattes. Reglene om konsernbidrag har som formål å utligne den skattemessige forskjellsbehandling mellom disse organisasjonsformer.¹⁶ Forarbeidene til endringsloven som innførte reglene om konsernbidrag sier blant annet at *”[d]epartementet antar at det bør gis regler for beskatning av konserner, med sikte på en skattemessig behandling av konserner som er mer i overensstemmelse med den skattemessige behandlingen av fusjonerte selskaper. Konsernene bør gis anledning til å avregne overskudd i enkelte selskaper mot underskudd i andre selskaper. Derved kommer bare nettoinntekten beregnet på konsernbasis til beskatning.”*¹⁷ og at *“[d]epartementet legger stor vekt på at konsernene skal gis anledning til å begrense sin skattepliktige inntekt til den reelle nettoinntekt, beregnet på konsernbasis.”*¹⁸. Det synes som om hensynet til likebehandling av selskapsformene har vært avgjørende. Selv om selskapene i et konsern skatterettslig er egne subjekter tilsier konserntilknytningen, samt

¹⁶ Ot.prp.nr. 16 (1979-1980) s. 2

¹⁷ Ibid. s. 6

¹⁸ Ibid.s. 7

det faktum at det finnes en alternativ måte å organisere virksomheten på, at det er naturlig at det også her er konsernets nettoinntekt som kommer til beskatning hvert år.

Forarbeidene til skatteloven sier om konsernbidrag at det er ” ... *ytelser av økonomisk karakter der yteren ikke betinger seg noe særskilt vederlag. Ytelsen kan bestå i umiddelbar overføring av penger eller andre formuesverdier, som f. eks. driftsmidler, men det vil være tilstrekkelig at giveren påtar seg å betale et bestemt beløp til mottakeren på et senere tidspunkt.*”¹⁹. I Lignings-ABC’en blir konsernbidrag definert slik: ”*Som konsernbidrag anses overføring av penger eller andre former for økonomiske ytelser uten vederlag.*”²⁰. Juridisk teori definerer begrepet på tilsvarende måter. Zimmer sier at ”*[s]elskapsrettslig innebærer konsernbidrag en vederlagsfri inntektsoverføring fra ett rettssubjekt til et annet*”²¹. Andenæs sier at ”*[m]ed «konsernbidrag» forstås en reell formuesoverføring fra giver til mottaker ...*”²². Ut fra dette kan det fastslås at konsernbidrag er overføringen av et økonomisk gode uten vederlag fra et selskap til et annet selskap i samme skattekonsern.

Skatteloven har ingen særskilt definisjon av begrepet konsernbidrag, men loven og forarbeidene legger føringer på hvordan begrepet skal tolkes. Skatteloven §§ 10-2 og 10-3 regulerer retten til fradrag, samt plikt til inntektsføring, av et konsernbidrag. Dette symmetriprinsippet viser at det er tale om overflytting av et økonomisk gode som ikke skal dobbeltbeskattes som følge av flyttingen, så fremt konsernbidraget gis i overensstemmelse med vilkårene i loven. Dobbeltbeskatning vil skje der konsernbidraget er gitt med skattemessig effekt, men ikke er lovlig.

2.2.1 Nasjonalitetskravet

Bestemmelsene om konsernbidrag setter visse vilkår for retten til å yte konsernbidrag. Det første er at selskapene det gis konsernbidrag mellom må være ”hjemmehørende i Norge”, jf. skatteloven § 10-4 første ledd. Hvilken nasjonalitet aksjonærene har er ikke av betydning, det avgjørende er om selskapet etter skatteloven § 2-2 må anses å være

¹⁹ Ot.prp.nr. 16 (1979-1980) s. 11

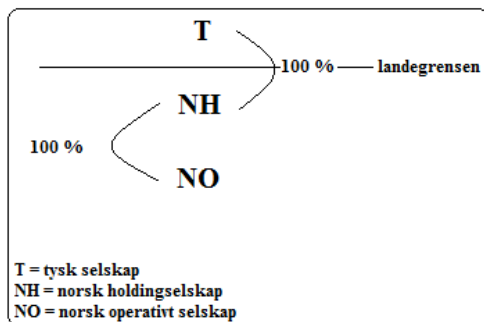
²⁰ Lignings-ABC’en (2010) s. 69

²¹ Zimmer (2010) s. 436

²² Andenæs (2006) s. 462

hjemmehørende i Norge. Dette vilkåret stammer fra hensynet til å forebygge skatteomgåelse.²³ Dersom selskaper gis anledning til å gi konsernbidrag over landegrensene, med rett til fradrag i norsk skatt, vil dette kunne føre til at de oppretter datterselskaper i land med lavere skatt enn Norge og gir konsernbidrag til disse. Da får morselskapet fradrag i sin inntekt i Norge, men inntekten blir skattlagt i et land med lavere skatt. På denne måten mister Norge rett til å skattlegge verdier som er opparbeidet her. Nasjonalitetskravet gjelder imidlertid bare for de selskapene det skal ytes konsernbidrag mellom. Det følger av loven at det avgjørende er at selskapene det skal ytes konsernbidrag mellom er hjemmehørende i Norge. Konsernbidrag mellom datterselskaper kan derfor ytes selv om morselskapet ikke hører hjemme i Norge. Hensynet til symmetri i reglene om fradrag og inntektsføring av konsernbidrag fungerer bare så lenge skatten skal betales til Norge.²⁴

I Skatterett nr. 1 2010 har advokat Anders H. Liland diskutert konsernbidragsreglene sett opp mot holdingselskapers rentebetaling til utlandet på konserninterne lån. Utgangspunktet her er at ved oppkjøp av et norsk operativt selskap (NO) gjennom et norsk lånefinansiert holdingselskap (NH), vil holdingselskapet kunne finansieres med konsernbidrag fra det oppkjøpte selskapet.



Figur 3 (Lånefinansiert holdingselskap)

På denne måte vil rentekostnadene knyttet til oppkjøpet indirekte bli finansiert gjennom det oppkjøpte selskaps overskudd ved at det underskudd gjeldsrentene frembringer i holdingselskaper, dekkes via et skattemessig konsernbidrag fra det operative selskapet.

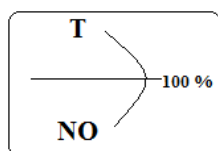
Årsaken til denne drøftelse er blant annet knyttet til at det i enkelte land er regler som begrenser fradrag for gjeldsrenter i konsernforhold. De norske reglene om rentefradrag

²³ Zimmer (2008) s. 107

²⁴ Gjems-Onstad (2008) s. 583

finner vi i skatteloven § 6-40, og det er i disse bestemmelser ingen begrensninger i rentefradraget så lenge disse rentene er til markedsbetingelser og pådratt for å generere en skattepliktig inntekt.²⁵ I henhold til paragrafens sjette ledd gis det ikke fradrag for renter av gjeld til utenlandske fordringshavere, så fremt ikke kostnadene er dokumenter på den måte Finansdepartementet har bestemt.²⁶ Et slikt dokumentasjonskrav er ikke gitt.²⁷

Hvis derimot investeringen hadde skjedd direkte fra utlandet så ville rentebelastningene ha gått direkte til det utenlandske selskapet, og hadde da ikke kunnet blitt dekket av overskudd fra det operative norske selskapet via overføring av konsernbidrag.



Figur 4 (Direkte finansiering)

Spørsmålet er derfor om det strider mot konsernbidragsreglenes formål, om et norsk operativt selskap innrømmes fradrag for konsernbidrag til et norsk lånefinansiert holdingselskap.²⁸ Dette konsernbidrag vil da bidra til å dekke underskudd i holdingselskapet som bl.a. skyldes rentebetalinger til utlandet på konserninterne lån, og det kan da stilles spørsmål ved om rentebetalinger til utlandet kan ses på som ikke fradragsberettiget konsernbidrag til utenlandsk selskap.²⁹ Ser en på realitetene i den eksisterende konsernstruktur, så er det norske holdingselskapet et gyldig stiftet aksjeselskap hjemmehørende i Norge, som er 100 % eier av det norske operative selskapet. Holdingselskapet fyller i slike tilfeller kravet som stilles til konsern, og det kan da ikke være tvilsomt at konsernbidrag fra det operative selskap er lovlig.³⁰ Dessuten vil det med nåværende regler, der det ikke er begrensninger i fradrag for renter i konsernforhold, heller ikke være slik at denne type rentebetalinger, så lenge

²⁵ Liland (2010) s. 30

²⁶ l.c.

²⁷ Liland (2010) s. 30 jf. Hugo Matre, Norsk nasjonalrapport vedrørende emne 2: New tendencies in the tax treatment of cross-border interest of corporations, i Cahiers de droit fiscal international, Vol. 93b, 2008, 62nd Congress of the International Fiscal Association, Brussels 2008 s. 547

²⁸ Liland (2010) s. 38

²⁹ l.c.

³⁰ l.c.

disse er til markedsmessige vilkår, kan ses på som et ikke fradragsberettiget konsernbidrag. For å kunne ses på som konsernbidrag må det være en vederlagsfri overføring av midler, mens det her derimot snakk om vederlag (renter) for å ha fått et lån for å erverve aksjene i det norske operative selskapet.³¹

I noen tilfeller åpner loven for at det kan gis konsernbidrag til selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge. Skatteloven § 10-4 annet ledd ble tilføyd ved lov 9. desember 2005 nr 113.³² Denne bestemmelsen er et unntak fra hovedregelen om nasjonalitet, og er tatt inn i loven for å oppfylle Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Det åpnes her for å kunne gi konsernbidrag til selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge dersom selskapets form er tilsvarende et aksjeselskap som etter skatteloven § 2-3 første ledd b har en begrenset skatteplikt til Norge, og konsernbidraget er skattepliktig inntekt i Norge for mottakerselskapet. I tillegg må selskapet høre til innenfor EØS-fellesskapet. Dette vil si at en filial av et svensk selskap som har en begrenset skatteplikt til Norge kan yte konsernbidrag til et annet selskap i samme konsern som også er skattepliktig i Norge. Det kan for eksempel være et norske datterselskap til det selskapet filialen er en del av. Filialen må ha en selskapsstruktur som i svensk rett tilsvarer filialer av norsk aksjeselskaper. Dersom det var omvendt, at datterselskapet skulle gi et konsernbidrag til filialen, så forutsetter det at konsernbidraget er innefor den begrensede skatteplikten filialen har til Norge. Det gis i så fall ikke fradrag for den del som overstiger skatteplikten. Hvordan beskatningen av det overstigende beløpet skal fordeles mellom Sverige og Norge, beror på skatteavtalen mellom de nordiske landene. I norsk rett i dag er det ikke åpent for å gi konsernbidrag over landegrensene med fradragsrett. Hvordan EØS-retten stiller seg til dette skal gjennomgås i kapittel 3.

Oppsummeringsvis fører det ovenfor nevnte til en tredelt behandling; Reglene gjelder i hovedsak for aksjeselskaper som er hjemmehørende og skattepliktige til Norge. Deretter er det en utvidet rett for selskaper som er hjemmehørende i et av EØS-landene så lenge de har en begrenset skatteplikt til Norge og konsernbidraget som gis beskattes her. Utenfor reglene faller selskaper innenfor EØS som ikke har en begrenset skatteplikt i Norge og selskaper som er hjemmehørende i land utenfor EØS-fellesskapet.

³¹ Liland (2010) s. 38-39

³² Ot.prp.nr. 1 (2005-2006)

2.2.2 Lovlighetskravet

For at et selskap skal kunne kreve fradrag etter skatteloven § 10-2, er det dessuten et krav at konsernbidraget må være lovlig etter reglene i aksjeloven. Hvilke regler i aksjeloven dette kravet gjelder fremgår ikke av skatteloven. Hvordan lovlighetskravet skal tolkes kommer heller ikke frem av loven, forarbeidene eller praksis. Flere regler i skatteloven stiller opp et slikt lovlighetskrav, blant annet reglene om fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 annet ledd og reglene om fusjon og fisjon med skattemessig kontinuitet i skatteloven § 11-1 andre ledd. I høringsnotat datert 18. januar 2010 har Finansdepartementet foreslått å oppheve lovlighetskravet for fusjon og fisjon. Dette får ingen direkte virkning på reglene for konsernbidrag, hvor lovlighetskravet fortsatt vil gjelde i sin nåværende form. Høringsnotatet kan imidlertid være en indikator på at lovlighetskravet for konsernbidrag også kan tenkes endret.

I aksjeloven finnes hovedregelen om konsernbidrag i § 8-5. Der vises det til vilkårene i §§ 8-1 til 8-4 om utdeling av utbytte, og at disse gjelder tilsvarende for konsernbidrag. Dette innebærer at for å kunne gi et konsernbidrag må giverselskapet ha fri egenkapital beregnet etter regelen i § 8-1. Videre må selskapet også treffe beslutning om konsernbidrag på generalforsamlingen, jf. aksjeloven § 8-2. Selv om det i tillegg henvises til reglene i §§ 8-3 og 8-4 i aksjeloven hva gjelder konsernbidrag, er det vanskelig å tenke seg situasjoner hvor disse paragrafene kommer til anvendelse. Bestemmelsene inneholder særskilte regler om utdeling av utbytte som er lite egnet når det kommer til det å yte konsernbidrag. Det kan dog ikke utelukkes helt at reglene i særskilte tilfeller kan få anvendelse, tatt i betraktning den tydelige henvisningen i aksjeloven § 8-5 annet ledd.

Konsernbidraget setter en grense for hvor mye eventuelt om selskapet kan dele ut utbytt. Det følger av aksjeloven § 8-5 annet ledd at konsernbidrag og utbytte til sammen ikke kan overstige grensene i § 8-1. Bestemmelsen har vært tolket dit hen at et morselskap likevel kan yte et konsernbidrag til en datter selv om kravene til fri egenkapital i § 8-1 ikke er oppfylt, dersom konsernbidraget motsvares med en

tilsvarende verdiøkning på aksjene i datterselskapet.³³ I slike tilfeller kan maksimalt konsernbidrag bli høyere enn hva selskapet kunne delt ut som maksimalt utbytte.³⁴

Skattelovens henvisning til reglene i aksjeloven krever en vurdering av hvilke regler i aksjeloven lovlighetskravet omfatter. Om dette uttaler Andenæs at ”[h]envisningen tar formodentlig først og fremst sikte på reglene i lovene om aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper §§ 8-1 til 8-4, ... [men at] Henvisningens ordlyd er mer generell, og omfatter i utgangspunktet lovligheten også i forhold til andre regler i lovene om aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper.”³⁵. Dette må forstås slik at selv om det øyensynlig er reglene i §§ 8-1 til 8-5 som er av størst betydning når det gjelder lovligheten av konsernbidrag, kan det tenkes at også andre regler setter begrensninger på selskapers rett til å yte konsernbidrag. Et eksempel kan være aksjeloven § 12-5 (1) annet punktum, hvor adgangen til å gi utbytte er sperret i tre år etter at det er foretatt en kapitalnedsettelse for å dekke tap som ikke kan dekkes på annen måte. Det er ikke gitt at sperrefristen gjelder for konsernbidrag selv om den gjelder for utbytte, men det er heller ikke utelukket. Bestemmelsen hører ikke inn under de reglene aksjeloven § 8-5 viser til, men det vises til § 8-1 og den viser videre til § 12-5. Et moment som taler for at denne begrensningen også skal gjelde for konsernbidrag, er at skatteloven generelt viser til aksjeloven, ikke utelukkende bare til bestemmelsene i aksjeloven §§ 8-1 til 8-5. Det må formodes at det er ment at de begrensninger som settes på retten til å utdele utbytte etter § 8-1 også skal gjelde for konsernbidrag, når det må være lovlig etter aksjelovens bestemmelser. En av grunnene til at det vises til at konsernbidrag skal være lovlig etter aksjelovens regler, er at det ikke skal være mulig å omgå utbyttebegrensningene ved heller å gi konsernbidrag. Dette taler for at de bestemmelser i aksjeloven som setter begrensninger på retten til å utdele utbytte grunnet selskapets finansielle situasjon, ikke skal kunne omgås ved å anvende konsernbidragsreglene, og derfor må gjelde som en begrensning på lovligheten av å yte konsernbidrag. De regler i aksjeloven som legger begrensninger på retten til å utdele utbytte, må vurderes enkeltvis opp mot konsernbidragsreglene før det avgjøres om de er anvendbare i den enkelte situasjonen. Dersom en regel i aksjeloven anses anvendelig, må den gå inn i

³³ Gjems-Onstad (2008) s. 563

³⁴ l.c.

³⁵ Andenæs (2006) s. 463

lovlighetsvurderingen og forutsettes oppfylt for at konsernbidrag kan gis lovlig. Begrensningen i § 12-5 (1) annet punktum refererer seg til den situasjon som beskrives i paragrafens første ledd, det vil si at det har skjedd en kapitalnedsettelse i selskapet til dekning av tap. En forskjell mellom utbytte og konsernbidrag er at et utbytte kan betales ut av konsernet til eksterne aksjonærer, og at midler således blir borte fra konsernet. Ved ytt konsernbidrag blir midlene værende i konsernet. På bakgrunn av denne forskjellen er det derfor mer tvilsomt om lovgiver har ment at også konsernbidrag skal rammes av forbudet i § 12-5 (1) annet punktum. Bestemmelsen rammer utbytte uavhengig av om utbyttet blir i konsernet eller ikke. Der utbytte utdeles fra et heleid datterselskap til morselskapet, kan utbyttet bli værende i konsernet og da er situasjonene den samme som for konsernbidrag. Forskjellen ligger i det tilfellet et morselskap har foretatt en kapitalnedsettelse. Da er det spørsmål om selskapet, som ikke lovlig kan utdele utbytte, likevel kan gi et konsernbidrag til et datterselskap. I motsetning til å utdele utbytte til eksterne aksjonærer blir midlene da værende i konsernet. Dette taler for at § 12-5 (1) annet punktum ikke rammer konsernbidrag og utbytte likt, og derfor ikke er anvendelig som en del av lovlighetsvurderingen for utdeling av konsernbidrag.

Lovlighetskravet stiller seg noe annerledes for selskaper hjemmehørende i en annen EØS-stat som kan yte konsernbidrag i Norge etter reglene i skatteloven § 10-4 annet ledd. Spørsmålet er om konsernbidraget skal være lovlig i henhold til reglene i selskapets hjemland eller i henhold til de norske reglene. I praksis er lovlighetskravet tolket slik at det må oppfylle både de norske reglene og de utenlandske reglene.³⁶ Kravet om simultan oppfyllelse av norske og utenlandske selskapsregler er problematisk i den forstand at de utenlandske selskapsreglene da inkorporeres i de norske skattereglene. Slik kan en rekke utenlandske lover bli en del av den norske retten gjennom lovlighetskravet. Dette kravet til dobbeltoppfyllelse kan sees på som en restriksjon på etableringsfriheten sett ut fra EØS-avtalen. Det kan argumenteres for at det skulle være nok å anvende et sett lovregler. En måte å avgjøre hvilket lands regler som skal gis forrang, ville være å velge reglene i landet bidraget skal skattlegges i. En annen måte å avgjøre dette på er å velge reglene i landet der selskapet er hjemmehørende. Her oppstår da en problemstilling hvor selskapet har tilknytning til og

³⁶ Gjems-Onstad (2008) s. 565

anses hjemmehørende i flere land. Da vil det være rimelig å velge reglene i det landet hvor selskapet primært skattlegges. En mulig begrunnelse for at lovlighetskravet i praksis krever oppfyllelse av begge lands regler, er at allmenne hensyn taler for en slik vurdering. Det må kunne kreves at selskaper som vil nyttegjøre seg av norske skatterettslige regler oppfyller alle de samme vilkårene som stilles for norske selskaper som ønsker å benytte seg av de samme reglene. I tillegg er det rimelig at selskapet ikke kan slippe unna eventuelle reguleringer i hjemlandet ved å opprette et datterselskap i Norge fordi reglene her er annerledes.

2.2.3 Inntekt og fradrag

Alminnelig inntekt er differansen mellom et selskaps skattepliktige inntekt og de kostnader selskapet har rett til å kreve fradrag for, etter at et eventuelt fremførbart underskudd i selskapet er trukket fra.³⁷ Begrepet ”alminnelig inntekt” i skatteloven § 10-2 må forstås som alminnelig inntekt som er skattepliktig til Norge når man tar i betraktning nasjonalitetskravet i § 10-4 første ledd.

Det er altså ikke et krav at det givende selskapet benytter seg av retten til å kreve fradrag for ytt konsernbidrag. Ei heller er det automatikk i at fradrag gis der mottakende selskap skattlegges for bidraget. Dette er en naturlig følge av at selskapene er selvstendige skattesubjekter, og en disposisjon i det ene selskapet vil derfor ikke nødvendiggjøre en tilsvarende disposisjon i det andre selskapet.³⁸ Konsernbidrag som mottas skal først motregnes i årets underskudd.³⁹ Deretter kan bidraget avregnes mot et eventuelt fremførbart underskudd selskapet har fra tidligere år. Denne regelen hadde mer for seg da underskuddet bare var fremførbart i 10 år. Nå som fremføringsretten er blitt uendelig vil dette ha mindre betydning, fordi det normalt ikke er en reell mulighet for å miste retten til fremtidig underskuddsfradrag.

Hvis det ytes et konsernbidrag som overstiger selskapets alminnelige inntekt, er det overstigende beløp ikke skattepliktig for mottaker. Gir et selskap konsernbidrag som

³⁷ Zimmer (2010) s. 446

³⁸ Gjems-Onstad (2008) s. 576

³⁹ Lignings-ABC'en (2010) s. 70

overstiger alminnelig inntekt, fører ikke dette til at selskapet får underskudd. Inntektene det året vil da bli satt til null. Det er således ikke mulig å bruke konsernbidragsreglene til å skape et fremførbart underskudd.⁴⁰ Det kan stilles spørsmålstegn ved hvorfor det ikke skal være tillatt å gi konsernbidrag slik at det skapes et underskudd hos giver, når hele bidraget kommer til beskatning hos mottaker. Symmetrien er her ivaretatt, forskjellen er at en ved dette flytter det skattemessige underskudd til giver. Begrunnelse for innføring av reglene om konsernbidrag var at selskaper i skattekonsern ved den skattemessige behandlingen skulle likestilles med selskaper organisert med filialer.⁴¹ Formodentlig er årsaken til dette at reglene er ment å virke skatteutjevnende, og de er ikke gitt for å benyttes eksempelvis til strategisk skatteplanlegging. Et eksempel på dette vil være at et selskap fyller opp hele det skattemessige underskudd i et datterselskap som skal likvideres det påfølgende år, og på denne måten får de videreført et underskudd som ellers ville bortfalt ved likvidasjonen. Situasjoner som denne antas ikke å være i pakt med formålet med reglene, og derfor gis det ikke anledning til å skape skattemessig underskudd hos giver.

I tillegg til de materielle krav som er satt for at et konsernbidrag skal være lovlig, har ligningsmyndighetene også egne formalkrav for dokumentasjon av bidraget. Det kreves at både avgiver og mottaker, sammen med innlevering av skatteoppgavene, vedlegger ligningsskjemaet betegnet som RF-1206B ”Oppgave over avgitt og mottatt konsernbidrag”.⁴² Dette skjemaet gir opplysninger om morselskap, om ytende og mottakende selskap, ervervstidspunkt, eventuelle stemmerettsbegrensninger og hvilke bidrag som er gitt spesifisert på beløp med og uten skattemessig effekt. Skjemaet skal signeres av selskapet. I tillegg kreves revisors signatur som bekreftelse på at de gitte opplysninger er korrekte.

Dersom det gis et konsernbidrag som ikke oppfyller lovlighetskravet vil bidraget bli skattlagt på begge selskapers hånd. Fordi giverselskapet ikke får fradrag i sin ligning for det ytte konsernbidraget, vil dette føre til dobbeltbeskatning da mottakerselskapet også vil bli inntektsbeskattet for bidraget. Begrunnelsen må være at bidrag som ikke

⁴⁰ Lignings-ABC'en (2010) s. 69

⁴¹ Ot.prp.nr. 16 (1979-1980) s. 6

⁴² Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr 24 § 4-4 5. ledd

oppfyller reglene ikke kan gis de samme virkninger som et som gjør det, og det vil være en oppfordring til selskapene om å påse at konsernbidraget som gis er i samsvar med lovens regler.

2.2.4 Regnskapsreglers påvirkning

Hovedregel for skattelegging av selskaper er at gjeldende regnskapslovgivning danner utgangspunkt for beskatning, såfremt det ikke finnes særskilte regler i skattelovgivningen som avviker fra regnskapsreglene. Som eksempel her kan nevnes at det er egne regler for skattemessige avskrivninger (saldosystemet), som er forskjellige fra de regnskapsmessige regler for avskrivninger.

Det eksisterer ulike typer regnskapslovgivning for norske selskaper, som har betydning for sammenhengen mellom det offisielle årsregnskap og skatteregnskapet. Uten å gå i detalj om dette, pekes det spesielt på en forskjell for selskaper som benytter seg av de internasjonale regnskapsregler benevnt som IFRS (International Financial Reporting Standards). Disse reglene, som blant annet norske børsnoterte selskaper er pålagt å følge, tillater ikke at konsernbidrag (og utbytte) regnskapsføres som dette før beslutningen er fattet. I disse selskaper vil derfor et konsernbidrag som vedtas i 2010, basert på regnskapet for 2009, først bli regnskapsført og klassifisert som dette i regnskapet for 2010. Skulle en således legge til grunn det offisielle regnskap også for skattleggingen, ville fradrag her først gis for inntektsåret 2010. Fra skattemyndighetene har en likevel akseptert at det gis fradrag i inntektsåret 2009.⁴³ Dette innebærer at det fremkommer en forskjell mellom det offisielle regnskap og skatteregnskapet. For selskaper som baserer seg på den modell som benevnes som ”Forenklet IFRS” og som har noen modifiserte regler sammenlignet med foranstående, tillates det at konsernbidrag (og utbytte) regnskapsføres som tidligere. Det vil si at bidraget føres i 2009 selv om den formelle beslutningen tas våren 2010, og dermed blir det ingen forskjeller mellom offisielt regnskap og skatteoppgavene.

⁴³ Forskrift om endring av forskrift 16. desember 1998 nr 1241 om årsregnskap m.m. for forsikringsselskaper og enkelte andre forskrifter (gitt i medhold av regnskapsloven) § 3-1 nr. 4

2.2.5 Tidfesting av konsernbidrag

Det følger av skatteloven § 10-3 at konsernbidraget skal inntektsføres samme år som det kreves fradrag for hos giver, etter § 10-2. Dette er tolket dit hen at beslutning om konsernbidrag som tas på generalforsamling i første halvdel av 2010, gjelder for inntektsåret 2009, og skal føres for både giver og mottaker i regnskapene og skatteoppgavene for 2009. Det er i skatteloven § 10-2 ingen tilsvarende bestemmelse om tidfesting, men det er heller ikke nødvendig i og med at dette er regulert i § 10-3.

Når det gjelder eierandelen på mer enn 90 %, må denne være oppfylt ved utgangen av det regnskapsåret konsernbidraget skal gis for, jf. skatteloven § 10-4 første ledd tredje punktum, jf. § 14-1. For de fleste selskaper vil dette si per 31.12, men for enkelte selskaper med avvikende regnskapsår kan tidspunktet være et annet. Dersom den skattemessige konserntilknytningen brytes etter regnskapsårets slutt, men før generalforsamlingen formelt vedtar konsernbidraget, vil retten til å gi konsernbidrag for det siste regnskapsåret ikke påvirkes. Zimmer sier om dette at ”[e]ttersom vurderingstidspunktet er satt til utgangen av det aktuelle inntektsår, har det ingen betydning for retten til fradrag for konsernbidrag at konserntilknytningen er redusert til under 90 prosent på det tidspunkt vedtak om konsernbidrag formelt treffes i året etter inntektsåret.”⁴⁴ Registreringstidspunktet i Foretaksregisteret er et av momentene skattemyndighetene vurderer når de skal avgjøre tidspunktet for erverv av en aksje.⁴⁵ Dette vil i praksis si at erverv av aksjer i et annet selskap bør skje litt før regnskapsårets slutt for å sikre at alle formalia er på plass og nyervervede selskaper da er blitt del av skattekonsernet.

Konsernbidrag kan derimot ikke gis til et selskap som likvideres eller har gått konkurs det året bidraget skal gjelde for. Dersom et selskap går med underskudd og det skal likvideres mot slutten av året, vil det derfor kunne være en fordel å vente med likvidasjonen av selskapet til over årsskiftet. Hvor langt avviklingsprosessen må ha kommet før selskapet anses for å falle utenfor eierstrukturen som gir rett til å yte konsernbidrag, avgjøres ut fra en helhetsvurdering. Et særskilt moment i vurderingen er

⁴⁴ Zimmer (2010) s. 444

⁴⁵ Gjems-Onstad (2008) s. 574

om det har kommet så langt at eiendomsretten til aksjene i selskapet må anses som realisert. Dette taler i så fall mot retten til å gi konsernbidrag, når man ser hen til at kravet om eiendomsrett må være oppfylt ved regnskapsårets slutt.⁴⁶

Det er generalforsamlingen som beslutter om det skal ytes et konsernbidrag. Dette avgjøres normalt på den ordinære generalforsamlingen. Denne holdes i løpet av første halvdel av året. På generalforsamlingen gjennomgås forrige års regnskap, og det er ut fra dette regnskapet det tas beslutning om å yte konsernbidrag. Vedtak om konsernbidrag kan også treffes på ekstraordinær generalforsamling.⁴⁷

2.2.6 Minoritetsaksjonærenes stilling

Loven stiller som nevnt ikke et krav om 100 % eie. Dette fører til at noen selskaper har en liten gruppe med minoritetsaksjonærer. Utdeling av et konsernbidrag vil være negativt for slike aksjonærer hvis disse ikke også har tilsvarende eierandel i de selskaper som mottar konsernbidrag. Aksjeloven har derfor en sikkerhetsventil for minoritetsaksjonærer som ikke finner å kunne godta disposisjoner som blir foretatt av generalforsamlingen, herunder også det å yte konsernbidrag. En slik aksjonær kan da kreve seg utløst etter reglene i aksjeloven § 4-26 første ledd. Som et motstykke til denne retten har selskapet rett til å tvangsutløse minoritetsaksjonærer etter samme bestemmelsen i aksjeloven.

Uten å gå inn i en lengre drøftelse av de selskapsrettslige virkningene, kan det nevnes at det finnes alternativer som kan styrke minoritetsaksjonærenes stilling. I en aksjonæravtale kan det også tas inn begrensninger på retten til å utløse minoritetsaksjonær, jf. aksjeloven § 4-26 (1). Det er også i en slik avtale mulig å avtale en kompensasjon for minoritetsaksjonæren. Dette kan for eksempel være at et beløp som tilsvarende deres aksjeandel av den summen som ytes i konsernbidrag, gis som utbytte til minoritetsaksjonærene. I Rt. 2003 s. 713 ble likhetsgrunnsetningen i aksjeloven § 4-1 brukt til å utmåle vederlag ved tvangsutløsning, argumentet kan anvendes tilsvarende som et grunnlag for å kompensere minoritetsaksjonærene ved

⁴⁶ Gjems-Onstad (2008) s. 575

⁴⁷ Ibid. s. 564

utdeling av konsernbidrag, når disse ikke krever seg utløst. I praksis skal det vanligste være å gi minoritetsaksjonærene et beløp tilsvarende en relativ andel av det som ytes i konsernbidrag, uten at det først tas hensyn til skattefaktoren som utløses av om det er fradragsrett for konsernbidraget eller ikke.⁴⁸

2.2.7 Bortfall av fordring på konsernbidrag og tilbakeføring

Dersom et selskap som har en fordring på et annet selskap om betaling av et konsernbidrag bestemmer seg for å frafalle denne fordringen, vil dette lede til et tilbakeføringsoppgjør.⁴⁹ Tilbakeføringen av de fordeler det givende og det mottakende selskapet har fått tidfestes til det året fordringen frafalles. Man går følgelig ikke tilbake og endrer ligningen for det året bidraget opprinnelig ble gitt. Hensikten med å føre tilbake midlene i ligningen for frafallelsesåret, er at det sparer både selskapene og skattemyndighetene for arbeid fremfor å endre den allerede avlagte ligningen. I praksis medfører det heller ikke en forskjell annet enn når det skjer endringer i skattesatsene, og at staten kan tape renteinntekt på skatt som skulle vært utlignet tidligere.

Et unntak fra dette er i tilfeller hvor selskapet likvideres eller dersom det ene selskapet ikke har midler som kan tilbakeføres, noe som vanligvis inntreffer når selskapet er insolvent eller det allerede er åpnet konkursbehandling. Om dette sier Lignings-ABC'en at *"[s]kyldes ettergivelsen manglende betalingsevne hos yteren skal det ikke skje en tilbakeføring, se URD (Oslo) av 27. november 2008 (It-Venture AS) i Utv. 2009/67."*⁵⁰. Det er naturlig at tilbakeføring ikke skjer der det ikke eksisterer et selskap å tilbakeføre fra eller til.

2.2.8 Rekkevidden av konserntilknytningen

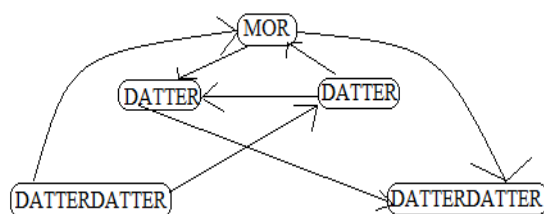
Konsernbidrag kan ytes mellom alle selskaper i samme skattekonsern. Som figur 5 eksemplifiserer, kan det gis konsernbidrag på kryss og tvers. Forutsetningen er at selskapene inngår i samme skattekonsern og vilkårene for å yte konsernbidrag ellers er

⁴⁸ Gjems-Onstad (2008) s. 589

⁴⁹ Lignings-ABC'en (2010) s. 70

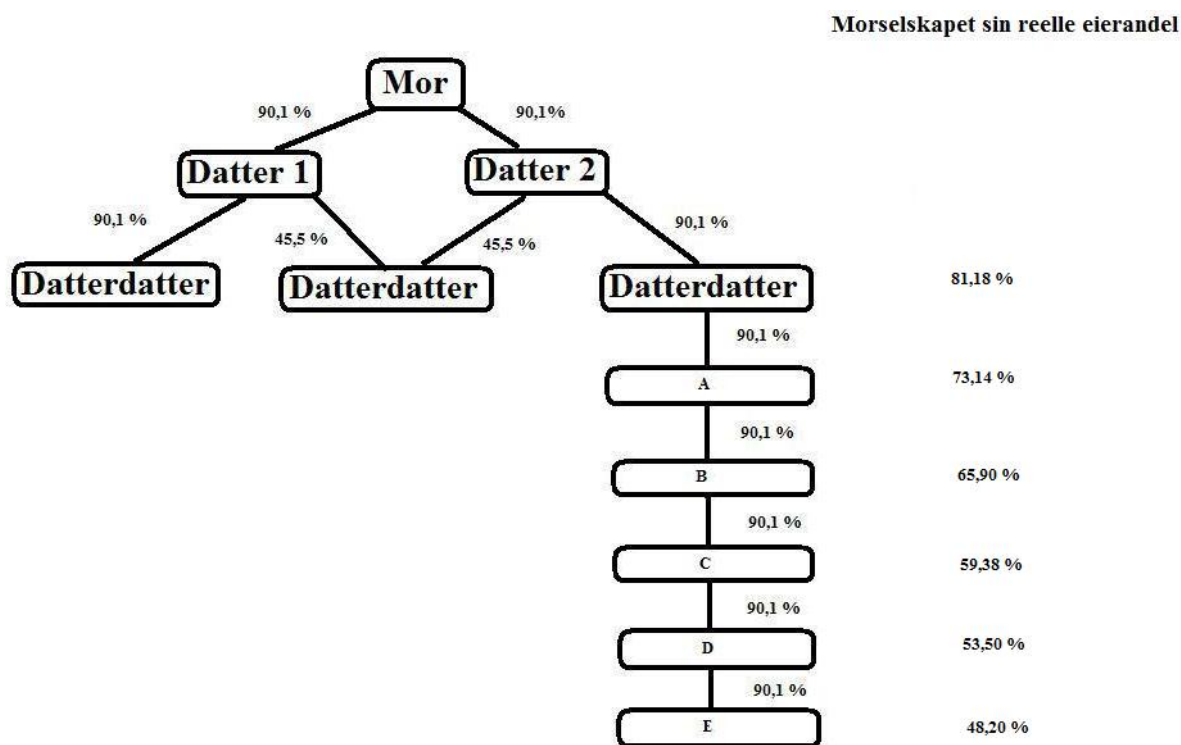
⁵⁰ l.c.

oppfylt. Her skiller som nevnt konsernbidragsreglene seg fra reglene om utdeling av utbytte som bare kan gjøres i rett oppadstigende linje, og bare i ett ledd av gangen.



Figur 5 (Konsernbidrag i flere retninger)

Et spørsmål som reiser seg er hvor langt ned i rekken av selskaper konserndefinisjonen får virkning.



Figur 6 (Flerleddet eierskap)⁵¹

Det finnes ingen løsning i loven og forarbeidene på dette spørsmålet. Rettspraksis på området gir heller ingen veiledning. Lignings-ABC'en stiller som vilkår at

⁵¹ Gjems-Onstad (2008) s. 569

morselskapets underliggende eierinteresse i et selskap ikke er under 50 %.⁵² Frem til og med det sjette leddet (selskap D i figuren over) fra morselskapet har dette en eierandel som overstiger 50 %.⁵³ Gjems-Onstad setter spørsmålstegn ved dette kravet, fordi det kan omgås ved å gi konsernbidrag gjennom flere ledd.⁵⁴ Eksempelvis kan morselskapet gi konsernbidrag til selskap D i tegningen over, som deretter gir det videre til et av sine datterselskap eller datterdatterselskap. Morselskapets reelle eierskap i et datterdatterselskap dersom mor eier 90,1 % av datterselskapet som igjen eier 90,1 % av datterdatterselskapet vil være 81,18 %. Dette fordi mor da i realiteten eier 90,1 % av 90,1 %. Hvis det forutsettes at videre i selskapskjeden er eierandelen for alle selskapene 90,1 %, vil morselskapets faktiske eierandel gradvis minke og til sist bli under 50,001 %, som er det selskapsrettslige kravet⁵⁵ for å utgjøre et konsern. Det er når dette kravet ikke er oppfylt at Lignings-ABC'en mener retten til å gi konsernbidrag ikke lenger er tilstede, men hvor reglene i prinsippet kan omgås ved at morselskapet gir et konsernbidrag til et selskap (selskap E i figuren under) som det har en reell eierinteresse i på mer enn 50 %, og dette selskapet deretter gir et konsernbidrag videre til et selskap (selskap K) lengre ned i kjeden som det (selskap E) har en reell eierinteresse i på mer enn 50 %.

MOR		Morselskapet sitt reelle eierskap i prosent	
	DATTER		90,10
	A		81,18
	B		73,14
	C		65,90
	D		59,38
	E		53,50
E sitt reelle eierskap i sitt skattekonsern	90,1	F	48,20
	81,18	G	43,43
	73,14	H	39,13
	65,90	I	35,26
	59,38	J	31,76
	53,50	K	28,62
	48,20	L	25,79

Figur 7 (Konsernbidrag i flere ledd)

⁵² Lignings-ABC'en (2010) s. 68

⁵³ Gjems-Onstad (2008) s. 569

⁵⁴ Ibid. s. 570

⁵⁵ Jf. aksjeloven § 1-3

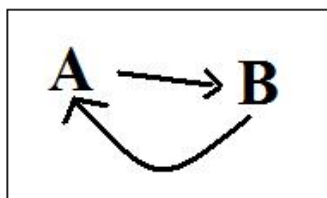
Som det skal vises under, er det for sirkelkonsernbidrag akseptert at det kan gis flere konsernbidrag innenfor samme år. Dette taler for at det ikke er et problem å gi konsernbidrag fra morselskapet til et datterselskap, og at datterselskapet deretter gir et konsernbidrag videre til et selskap lengre ned i strukturen. På denne måten omgås kravet i Lignings-ABC'en om en reel eierandel på mer enn 50 %.

I tilfellet hvor morselskapet er 100 % eier, og det ikke foreligger minoritetsaksjonærer i noen av selskapene i konsernet, vil problematikken om krav til reell eierinteresse på mer enn 50 % ikke oppstå.

2.2.9 Sirkelkonsernbidrag

Problemstillingen som skal belyses her er om reglene i skatteloven åpner for muligheten til å gi konsernbidrag frem og tilbake mellom samme selskaper i samme år.

En mulig konstellasjon er at A gir et konsernbidrag til B som deretter gir et konsernbidrag til A, slik tegningen under viser.



Figur 8 (Sirkelkonsernbidrag)

Begrunnelsen for å innrette seg på denne måten kan være at B har overskudd, men ikke fri egenkapital, mens A har fri egenkapital, men underskudd. For å få utlignet B sin inntekt i A sitt underskudd i denne situasjonen, gir A et konsernbidrag til B uten skattemessig effekt. Dette gir B inntekt som blir fri egenkapital. Regnskapsmessig vil sirkelkonsernbidrag, dersom man skyter inn annen egenkapital, bli ført hos mottaker som annen innskutt egenkapital. Det er blitt akseptert i ligningspraksis at dette er fri egenkapital etter aksjeloven § 8-1.⁵⁶ Denne økningen i fri egenkapital gir B mulighet til

⁵⁶ BFU 22/05

å yte et konsernbidrag, og B gir derfor et konsernbidrag med skattemessig effekt til A, slik at B sitt overskudd kan utlignes mot A sitt underskudd.

Verken skatteloven eller forarbeidene omtaler sirkelkonsernbidrag, men i praksis er en slik ordning blitt akseptert.⁵⁷ Skattedirektoratet har begrunnet retten til å gi sirkelkonsernbidrag med at et forbud mot dette ikke har tilstrekkelig hjemmel, og videre at de beste hensyn taler for å se på hvert enkelt konsernbidrag som separate hendinger.⁵⁸ Med sirkelkonsernbidrag oppnår selskapene ikke mer enn hva formålet bak reglene om konsernbidrag tilsier, nemlig en tilsvarende stilling skattemessig som selskaper som velger å organisere seg i ett selskap med filialer. Det kan virke særegent at det gis en slik rett for samme året, men dette stemmer med hensynet til skatteutjevning som ligger til grunn for konsernbidragsordningen. Dersom det ikke ble gitt rett til å gi konsernbidrag frem og tilbake, vil det i noen tilfeller ikke være mulig å gi konsernbidrag med skattemessig effekt for å få utlignet inntekt mot et annet selskaps underskudd. En viss utjevning kan skje det påfølgende året, et selskap med underskudd vil kunne få fradrag for dette i et senere år etter skatteloven § 14-6, og det selskapet som har overskudd vil kunne overføre overskudd senere år som kan utlignes mot dette underskuddet. Overskuddet det ikke får overført det aktuelle året vil bli skattlagt. Dersom selskapet var organisert i filialer ville utligningen skje automatisk det aktuelle året, og det er dette som oppnås ved bruk av sirkelkonsernbidrag. Hensynet bak reglene om konsernbidrag blir oppfylt ved anvendelse av sirkelkonsernbidrag, og det gir ikke i seg selv en mer fordelaktig posisjon enn dersom selskapet hadde vært organisert i filialer.

2.3 Endring av konsernbidrag

Skatteloven regulerer ikke en rett til å endre gitte konsernbidrag. Lovens forarbeider sier at skattyter skal ha mulighet til å endre konsernbidraget når det overstiger giverselskapets skattepliktige inntekt.⁵⁹ Dette er en rett til å endre bidraget der giverselskapets inntekt blir redusert under ligningsbehandlingen. Formålet er å hindre

⁵⁷ Lignings-ABC'en (2010) s. 69, BFU 22/05

⁵⁸ BFU 22/05

⁵⁹ Ot.prp.nr. 16 (1979-1980) s. 11

dobbelbeskatning, og Finansdepartementet gir uttrykk for at det ikke anser dette for å skape særlig merarbeid for ligningsmyndighetene.⁶⁰ Om man ut fra dette kan trekke en parallell den motsatte veien, det vil si en rett til endring der inntekten blir øket, er tvilsomt.

Retten til å endre et gitt konsernbidrag der inntekten blir økt ved ligningsbehandlingen er imidlertid tillatt i praksis, på visse vilkår. Spørsmålet ble endelig avgjort i Aker Maritim-dommen, Rt 2004 s. 1331. Hovedspørsmålet i saken var om det skulle foretas gjennomskjæring av en transaksjonsrekke selskapet hadde gjennomført uten andre motiver enn ønsket om å spare skatt. Høyesterett opprettholdt ligningsmyndighetens gjennomskjæring og den endrede ligningen på det punktet, men de ga selskapet medhold i det subsidiære kravet om at dersom inntekten ble økt, måtte det få rett til å øke et gitt konsernbidrag tilsvarende. Høyesterett viste blant annet til en dom⁶¹ hvor Borgarting lagmannsrett hadde kommet til at et selskap som hadde fått økt inntekten under ligningsbehandlingen, på grunn av en feilføring i regnskapet, må få øke et konsernbidrag det hadde gitt med et beløp tilsvarende den økte inntekten. Lagmannsretten kom til at den feil selskapet hadde gjort, selv om den var uaktsom, ikke var illojal i forhold til ligningsmyndighetene. Den måtte i følge lagmannsretten ses på som en ”glipp” ligningsmyndighetene lett kunne ha oppdaget ut fra dokumentene i saken. Retten la også vekt på at dersom selskapet hadde beregnet riktig skattepliktig inntekt til å begynne med, ville de gitt hele beløpet i konsernbidrag. Dommen formulerte i tillegg til illojalitetskravet også en forutsetning om at endringen av ligningen ikke var uvesentlig. Dette støttes av dom inntatt i UTV 2010 s. 1035 hvor retten har foretatt en større diskusjon vedrørende anledningen til å rette feil i ligningsdokumenter. Også der var det tale om en feil som fra rettens side ble ansett å være en ”glipp”, og retting ble derfor tillatt.

I Aker Maritim-dommen kom Høyesterett til at selv om den transaksjonsrekken selskapet hadde foretatt var illojal mot formålet med skattereglene, førte ikke det automatisk til at illojalitetskravet ved endring av konsernbidrag var oppfylt. Fordi selskapet ikke hadde skjult de intensjonene det hadde med den transaksjonsrekken det

⁶⁰ Ot.prp.nr 16 (1979-1980) s. 11

⁶¹ LB-2002-2586

hadde foretatt, og at det ikke var gitt feil informasjon eller holdt tilbake opplysninger, var ikke illojalitetsvilkåret oppfylt. Førstvoterende uttaler om illojalitetsvilkåret at *”[j]eg oppfatter at en begrensning basert på «illojalitet mot ligningsmyndighetene», først og fremst retter seg mot tilfeller der illojaliteten består i at det er gitt uriktige eller villedende opplysninger til ligningsmyndighetene.”*⁶². Etter dette kan det virke som om det kreves at opplysninger holdes skjult eller at feil opplysninger gis for at illojalitet skal inntre. Dette er fulgt opp i en dom hvor Gulating lagmannsrett uttaler at *”[l]agmannsretten legger til grunn at begrensningen basert på «illojalitet mot ligningsmyndighetene», først og fremst retter seg mot tilfeller der illojaliteten består i at det er gitt uriktige eller villedende opplysninger til ligningsmyndighetene, jf Aker Maritim-dommen og hensvisningen til Lodindommen.”*⁶³

Et annet moment til selskapets fordel som Høyesterett tar opp i dommen, er at det hadde krevd endring av konsernbidraget allerede ved ligningsbehandlingen. Førstvoterende sier om dette at *”[a]vslutningsvis nevner jeg at det er mulig rettingsadgangen står annerledes dersom spørsmålet reises av skattyter først etter at ligningsbehandlingen er avsluttet. Krav fremsatt under klagebehandlingen må åpenbart godtas, dersom rettingsadgangen skal tjene sitt formål.”*⁶⁴.

Angående endring av konsernbidrag har Skattedirektoratet i en artikkel⁶⁵, publisert to måneder etter dommen i Aker Maritim-saken, gitt skattekontorene en klar føring på hvordan saker om endring skal behandles. De legger blant annet til grunn Høyesteretts tolking i dommen, og sier at et konsernselskap har rett til å endre et gitt konsernbidrag dersom selskapets inntekt har blitt endret i likningsbehandlingen innenfor fristen i ligningsloven § 9-6. Skattedirektoratet setter som vilkår for en slik endring at endringen av selskapets inntekt er vesentlig, og at selskapet ikke har opptrådt illojalt mot skattemyndighetene.

⁶² Rt 2004 s. 1331 avsnitt 68

⁶³ LG-2006-31257 s. 6

⁶⁴ Rt 2004 s. 1331 avsnitt 69

⁶⁵ Skattedirektoratet artikkel av 29.11.2004

Standpunktet i artikkelen er fulgt opp i senere utgaver av Lignings-ABC'en. En kuriositet er at det i senere utgaver av Lignings-ABC'en sies at vilkåret er at selskapets inntektsendring ikke er uvesentlig, noe som er et annet krav enn det opprinnelige om at endringen av ligningen måtte være vesentlig. Grensene er selvsagt flytende og beror på en tolking i hver enkelt sak, men det er et allment synspunkt i rettskildelæren at "vesentlig" er et strengere krav enn "ikke uvesentlig". Om dette er ment som en endring eller en presisering, eller om det er kommet til ved en inkurie, vites ikke.

Kravet til at handlingen som fører til økt inntekt ikke skal være illojal, kan begrunnes i at skattytere som spekulerer i å holde forhold skjult for ligningsmyndigheten ikke skal belønnes med en rett til å endre et gitt konsernbidrag dersom dette blir oppdaget. Det kan reises spørsmål ved hvorvidt vilkåret om illojalitet har en tilstrekkelig klar hjemmel eller støtte i praksis som grunnlag for å nekte endret konsernbidrag eller ikke. Det kan videre stilles spørsmål ved hva som ligger i begrepet illojalitet. Er det bare illojalitet der det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og tilleggsskatt av høyeste sats kan anvendes? Dette er ikke avklart. Lovgiver har ikke lagt føringer på dette, og Høyesterett har vært forsiktig med å uttale seg om spørsmålet, jf. Aker Maritim-dommen hvor førstvoterende uttaler at *"[s]lik jeg ser vår sak, blir det da ikke nødvendig å ta et bestemt standpunkt med hensyn til hvor en eventuell grense bør gå. Som fremhevet av lagmannsretten, er ikke illojalitetskravet her uten videre det samme som ved skatterettslig gjennomskjæring. Jeg oppfatter at en begrensning basert på << illojalitet mot ligningsmyndighetene >>, først og fremst retter seg mot tilfeller der illojaliteten består i at det er gitt uriktige eller villedende opplysninger til ligningsmyndighetene."*⁶⁶.

Et eksempel på at illojalitetskravet ble anvendt for å nekte endring av konsernbidrag, er en sak Trondheim Energiverk AS (TEV) mot Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter.⁶⁷ TEV krevde å få øke et gitt konsernbidrag, men ble nektet dette fordi selskapet ikke hadde gitt alle de faktiske opplysningene i selvangivelsen eller ettersendt slike. Selskapet oppga heller ikke opplysninger som det ble ansett nærliggende å gi da ytterligere opplysninger ble etterspurt. Lagmannsretten fant at dette ikke var unnskyldelig rettsvillfarelse, og endring ble derfor ikke tillatt.

⁶⁶ Rt 2004 s. 1331 premiss 68

⁶⁷ LB-2004-45850

Spørsmålet om retting av feil har vært behandlet i flere saker, og her kan det vises til en sak referert i tidsskriftet Regnskap og Revisjon nr 7, 2010. Saken gjaldt et selskap som på sin generalforsamling hadde vedtatt en utbytteutbetaling på 2 MNOK og et konsernbidrag på 1 MNOK, og hvor det i ettertid viste seg at 0,5 MNOK av det vedtatte utbyttet ble ansett som ulovlig hensett reglene i aksjeloven § 8-1. Selskapet ba i en henvendelse til skattekontoret om å få reversere deler av konsernbidraget, slik at det vedtatte utbytte ble lovlig i henhold til aksjelovens regler. Skattekontoret la til grunn at en reversering av utbytte ikke kan godkjennes med skattemessig virkning, idet mottaket anses innvunnet på tidspunktet for vedtak om dette i generalforsamlingen. Fra skattekontorets side ble det samtidig stilt spørsmål ved om reglene kan praktiseres lempeligere for omgjøring av konsernbidrag enn avsatt utbytte, idet reglene for konsernbidrag kun er en ”skatteutjevningsbestemmelse”. Aksjeloven § 8-5 slår fast at utbytte og konsernbidrag ikke kan overstige grensen i § 8-1. Paragrafen sier ikke noe om rekkefølgen for avsetningene. Som en konsekvens av dette ble det i saken anført at selskapet stod fritt til å velge å endre konsernbidraget i stedet for utbyttet, slik at bruddet på aksjelovens regler ble reparert. Skattekontoret viste også til Aker Maritim-dommen, der det ikke fremkom noen selskapsrettslige begrensninger for endring av konsernbidraget. Ut fra dette slo skattekontoret fast at selv om skattyter ikke har krav på reversering, så er det praksis for at dette aksepteres i de tilfeller skattyter ikke har handlet illojalt, hvilket var tilfeller her.

Ut fra dette må det kunne sies at det foreligger illojalitet der feil eller villedende opplysninger er oppgitt i selvangivelsen, men at det fortsatt er et åpent spørsmål hvor langt illojalitetsvilkåret rekker utover disse tilfellene.

Formelt må det, dersom et konsernbidrag skal endres, kreves at dette gjøres på samme måte som om et bidrag skal ytes, altså ved generalforsamlingsbehandling. Gjems-Onstad gir uttrykk for at dette er klart når bidraget skal økes, men stiller spørsmål ved om det samme er tilfellet når det skal reduseres.⁶⁸ For å forsikre seg om at de formelle reglene blir oppfylt, vil det sikreste være å behandle disse to tilfellene likt.

⁶⁸ Gjems-Onstad (2008) s. 579

En begrunnelse for at det kreves generalforsamlingsbehandling, er at konsernbidrag pådrar selskapet plikter og kan i mange tilfeller omhandle mye av selskapets ressurser. I store selskaper kan det være tale om store beløp, og retten til å gi konsernbidrag legger bånd på hvor mye selskapet kan dele ut i utbytte. Det taler for at spørsmålet behandles på generalforsamlingen slik at aksjonærene kan fremkomme med sine synspunkter. De samme argumentene er ikke like tungtveiende for det tilfellet at bidraget skal reduseres. På den andre side kan grunnlaget for å endre konsernbidraget være at selskapets inntekt er blitt redusert. Det kan ha medført endringer i forutsetningene for at det opprinnelig ble gitt konsernbidrag, og det fremstår som rimelig at aksjonærene også i slike tilfeller blir hørt. Et annet moment som taler for at dette er riktig, er at dette ligger under den myndighet generalforsamlingen skal ha. Generalforsamlingen er den øverste myndigheten i selskapet.⁶⁹ Det er gjennom denne myndigheten det gis konsernbidrag, se aksjeloven § 5-5 annet ledd, jf. § 8-2, hvoretter det ligger til generalforsamlingen å treffe beslutning om å yte konsernbidrag. Styrets oppgave er å fremme et forslag som det er opp til generalforsamlingen å godta eller forkaste. Et sammenlignbart tilfelle er utdeling av utbytte, som etter de samme reglene også må besluttet av generalforsamlingen. Styrets oppgave er da å fremme forslag om hvor mye som skal utdeles i utbytte. Dersom styret legger frem forslag om at 3 millioner skal utdeles, men generalforsamlingen forkaster forslaget, for eksempel fordi de mener det er for høyt, må styret gjøre de korrigeringer som generalforsamling vedtar. Det kan argumenteres med at beslutningen om konsernbidraget allerede er tatt av generalforsamlingen, og det er ikke tale om å gi mer, slik at det ikke strengt tatt er nødvendig å gå til det skritt å innkalle generalforsamlingen. Formelt fremstår det likevel som mest rimelig at generalforsamlingen får si sitt når man tar i betraktning at grunnlaget for å redusere konsernbidraget er en endring i ligningen, som generalforsamlingen ikke hadde kunnskap om på tidspunktet de vedtok konsernbidraget.

⁶⁹ Jf. aksjeloven § 5-1 1. ledd

3 EØS-rettens påvirkning på de norske reglene om konsernbidrag

I dette kapitlet drøftes hvordan EØS-avtalen virker inn på de norske reglene om konsernbidrag. For sammenhengens skyld vil det som nevnt først bli gitt en kort fremstilling av EØS-avtalens forhold til norsk rett. En inngående drøftelse av EØS-avtalens forhold til norsk rett faller utenfor avhandlingens tema. Det anses også nødvendig å si litt om de fire friheter og særlig etableringsfriheten, da det er disse bestemmelsene i EØS-avtalen de norske konsernbidragsreglene skal vurderes opp mot.

3.1 Forholdet mellom norsk rett og EØS-avtalen

Det er hovedsakelig to metoder for å inkorporere folkerettslige regler i nasjonal rett, den ene måten er monisme, den andre er dualisme. EU er et monistisk system, det vil si at traktater blir en del av EU-retten i det de trår i kraft og blir gjeldende for medlemsstatene fra samme tidspunkt.⁷⁰ Motstykket til dette er dualisme, eksempelvis Norges forhold til EØS-retten, hvor det kreves en aktiv handling fra medlemsstaten for å gjennomføre de folkerettslige bestemmelsene i nasjonal rett.⁷¹

EØS-avtalen tolkes av hver medlemsstat og spørsmål om brudd blir pådømt av EFTA-domstolen. Ved inngåelse av EØS-avtalen ble det forutsatt opprettelse av EFTA-domstolen, jf. avtalen artikkel 108 (2). Opprettelse av domstolen er hjemlet i ODA-avtalen artikkel 29 til 41. EFTA-domstolen har en tilsvarende funksjon for EØS-statene som EF-domstolen har i EU-fellesskapet, og EØS-avtalens artikkel 6 sier at avtalen skal tolkes i samsvar med EF-domstolens tolkning av tilsvarende regler. Da Norge tiltrådte EØS-avtalen, ble også de tolkninger EF-domstolen allerede hadde gjort av tilsvarende bestemmelser i EF-traktaten en del av hvordan avtalen skal tolkes i norsk rett. Det er i praksis akseptert at det samme gjelder tolkninger EF-domstolen gjør i etterkant av Norges inntreden i EØS-fellesskapet.⁷² For de norske konsernbidragsreglene betyr det at de dommer EF-domstolen har avsagt om andre lands regler tilsvarende de norske konsernbidragsreglene og forholdet til EF-traktaten, er av betydning når de norske konsernbidragsreglene skal vurderes opp mot EØS-avtalen. En

⁷⁰ Sejerstad mfl. (2004) s. 185

⁷¹ l.c.

⁷² E-1/04 (Fokus Bank)

svakhet er at det i EF-domstolens avgjørelser ikke kommer frem om de er avsagt under dissens. Dette har ikke større betydning annet enn at det er vanskeligere å angripe dommen. Prinsippene som ligger til grunn for en avgjørelse gjelder like fullt, selv om man ikke kjenner til om dommen er enstemmig eller avsagt med minste mulige stemmeovervekt.

3.2 Hvilke bestemmelser i EØS-avtalen virker inn på de norske konsernbidragsreglene?

Norge er bundet av EØS-avtalen via EØS-loven⁷³. Fordi EØS-avtalen er gjennomført i norsk rett på denne måten, kan bestemmelser i avtalen påberopes for de nasjonale domstolene av alle med søksmålskompetanse. Dette vil si at dersom de norske konsernbidragsreglene anses å stride mot de prinsipper som springer ut av EØS-avtalen, vil selskaper kunne påberope brudd på avtalen for norske domstoler. Grunnet den noe spesielle trinnhøyden EØS-loven har i norsk rett, skal i utgangspunktet EØS-avtalens bestemmelser gå foran alminnelige norske lover, eksempelvis skatteloven, jf. EØS-loven § 2.

Som det er påpekt, kreves det en aktiv handling for at nye bestemmelser som lages skal gjelde som norsk rett. Et eksempel på konsekvensene av at nye regler ikke blir gjennomført i norsk rett har vi i Finanger-sakene. En dame ble i den første dommen⁷⁴ nektet erstatning fra forsikringsselskapet fordi hun hadde havnet i en bilulykke da hun satt på med en beruset sjåfør. I den andre dommen⁷⁵ saksøkte hun staten fordi den ikke hadde gjennomført en EØS-bestemmelse i norsk internrett, hvoretter slik avkortning i erstatningen ikke ville blitt foretatt. Hun vant frem med sitt krav, blant annet basert på EFTA- domstolens tolking i Sveinbjörnsdottir-saken⁷⁶, hvor erstatning ble gitt for lidt tap på grunn av manglende gjennomføring av EØS-avtalen i intern islandsk rett.

EØS-avtalen regulerer ikke spesifikt medlemsstatenes internrettslige skatteregler, men det forutsettes likevel at de internrettslige reglene er i samsvar med avtalen.⁷⁷ Tidligere

⁷³ Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven) av 27. november 1992 nr 109

⁷⁴ Rt 2000 s. 1811

⁷⁵ Rt 2005 s. 1365

⁷⁶ E-9/97

⁷⁷ Zimmer (2008) s. 93

ble EF-traktaten tolket slik at den ikke omfattet medlemsstatenes skattekompetanse i særlig grad.⁷⁸ Da Norge tiltrådte EØS-avtalen i 1992 var denne tolkningen ikke lenger gyldig for EF-traktatens vedkommende, fordi EF-domstolen på det tidspunktet hadde avsagt flere dommer hvor EF-traktaten var gitt virkning på medlemsstatens beskatningskompetanse.⁷⁹ Gjennom EØS-loven ble denne praksisen også en del av tolkningen av bestemmelser i EØS-avtalen så langt det finnes tilsvarende bestemmelser i EF-traktaten, jf. avtalens artikkel 6. Statens anførsler i Fokus Bank-saken⁸⁰ kan tyde på at den ikke anerkjente EØS-avtalens påvirkning på skatteretten ved inngåelsen av avtalen. Derimot må det at staten trakk anken over lagmannsrettsdommen⁸¹, som ble avgjort i samsvar med uttalelsene fra EFTA-domstolen, tyde på at de godtok at norske skatteregler må oppfylle prinsippene i EØS-avtalen.

EF-domstolen avsa allerede i 1986 den første dommen⁸² som slo fast at nasjonale bestemmelser om direkte beskatning i et medlemsland var i strid med en av de fire frihetene.⁸³ Dette er fulgt opp i senere praksis, jf. Marks & Spencer-dommen⁸⁴ premiss 29.

Direkte beskatning er skatter som fordeles på personer og selskaper, et eksempel er inntektsskatten. Motsetningen til dette er indirekte beskatning som er skatter/avgifter knyttet til spesifikke handlinger, for eksempel omsetning av varer og tjenester (merverdiavgift) og innførsel av varer (tollavgift).

Saken fra 1986 gjaldt franske utbytteskatteregler som gjorde at franske filialer av utenlandske selskaper ikke ble behandlet på samme vilkår som hjemmehørende franske selskaper. Domstolen kom til at dette var et brudd på reglene om etableringsfrihet. Den franske staten forsøkte å argumentere med at problemet kunne omgås ved at utenlandske selskaper opprettet franske datterselskaper, som etter loven ville bli likebehandlet med selskaper hjemmehørende i Frankrike. Dette argumentet avviste

⁷⁸ Bullen (2005) s. 131

⁷⁹ Jf. blant annet Case 270/83 (Avoir Fiscal)

⁸⁰ E-1/04

⁸¹ LF-2003-8380 (Fokus Bank)

⁸² Case 270/83 (Avoir Fiscal)

⁸³ Bullen (2005) s. 27

⁸⁴ C-446/03

domstolen med at etableringsfriheten forutsatte valgfrihet for hvordan selskaper ønsket å organisere seg.⁸⁵

3.2.1 De fire friheter

Enhver stat har i kraft av sin suverenitet og territorialprinsippet rett til å regulere skatteområdet på en slik måte den måtte finne mest gunstig. EØS-avtalens regler virker likevel innskrenkende på denne retten ved at statene ikke kan lage regler som strider mot regler og prinsipper i avtalen. Det er først og fremst prinsippet om de fire friheter som innskrenker Norges suverenitet i dette tilfellet. De fire friheter er: fri flyt av varer, tjenester, kapital og personer.

Uttrykket ”de fire friheter” er hentet fra EU-terminologien. Det er ikke slik bestemmelsene betegnes i EØS-avtalen eller EF-trakten, men det er et hyppig anvendt, populistisk uttrykk som betegner reglene om fri bevegelse av varer, tjenester, kapital og personer over landegrensene.⁸⁶ Betegnelsen er ikke helt treffende da fri bevegelighet av personer kan ses på som to friheter,⁸⁷ i det dette gjelder både fysiske personer og juridiske personer. I praksis blir det da egentlig tale om fem friheter.

Reglene om de fire friheter er identiske i EF-traktaten og EØS-avtalen. Derfor vil EF-domstolen sin tolking av reglene om de fire friheter være relevant også for hvordan Norge skal tolke EØS-avtalen. Det er naturlig nok mer praksis å se hen til fra EF-domstolen enn fra EFTA-domstolen. Dersom en dom gjelder bistandsdirektiver, som ikke er en del av EØS-avtalen, vil dommen ikke få en direkte virkning på Norges tolkning av EØS-avtalen.⁸⁸ Kommer EF-domstolen med en generell betraktning under behandling av et slikt direktiv som kan gjelde også for den norske tolkningen av EØS-avtalen, kan det nok likevel bli et moment av verdi ved tolking av avtalen. Dersom slike direktiver blir hovedutvikler av skattereglene innenfor EU, vil dette kunne føre til store ulikheter i EU sine regler og de som gjelder for EØS-fellesskapet dersom ikke direktivene også blir implementert i norsk rett. Et eksempel på et slikt direktiv i

⁸⁵ C-270/83, Avoir Fiscal-dommen, premiss 9

⁸⁶ Sejerstad mfl. (2004) s. 260

⁸⁷ l.c.

⁸⁸ Zimmer (2008) s. 106

EU-retten er et direktiv som kalles ”mordatterdirektivet”⁸⁹, om en felles beskatningsordning for mor og datterselskaper hjemmehørende i forskjellige medlemsstater. Dette direktivet er imidlertid ikke tatt inn i norsk rett.

EF-domstolen har avsagt mange dommer som gjelder nasjonale regler om direkte beskatning og forholdet til EF-traktatens bestemmelser om de fire friheter. I flere av disse dommene har de nasjonale reglene blitt ansett som en restriksjon på de fire frihetene.⁹⁰ Når det derimot gjelder spørsmål om konsernbidrag, har domstolen dog vært nølende med å gi nasjonale regler om konsernbidrag anvendelse over landegrensene, selv om de har uttalt at slike regler utgjør en restriksjon.⁹¹

Den første saken for EFTA-domstolen angående norske internrettslige skattereglers mulige brudd på EØS-avtalens regler, gjaldt norske utbytteskatteregler som var gunstigere for norske aksjonærer enn for utenlandske aksjonærer i norske selskaper.⁹² Frostating lagmannsrette ba om en forhåndsuttalelse før de avsa dom i en sak mellom Fokus Bank ASA og Staten ved Skattedirektoratet. EFTA-domstolen kom til at de norske reglene var et brudd på EØS-avtalens regler om de fire friheter, og Frostating lagmannsrett avsa dom i tråd med dette. Denne dommen førte til en endring i norsk lov, og for utbyttereglene var dette grunnlaget for innføring av fritaksmodellen. Også konsernbidragsreglene ble endret, og vi fikk bestemmelsen i § 10-4 annet ledd, hvor det ble åpnet for at det i visse tilfeller var mulig å yte konsernbidrag mellom selskaper som er hjemmehørende i andre EØS-stater, dersom de har en begrenset skatteplikt til Norge.

3.2.2 Etableringsfriheten

3.2.2.1 Hva er etableringsfriheten?

For konsernbidragsreglene er det særlig retten til fri etablering i EØS-avtalen artikkel 34, jf. artikkel 31, som er av betydning. Disse bestemmelsene tilsvarer og er nær sagt identiske med EF-traktatens artikkel 48 jf. art 43. Dette innebærer at ingen

⁸⁹ Direktiv 90/435/EØF

⁹⁰ Jf. blant annet C-319/02 (Manninen-dommen) og C-264/96 (ICI-dommen)

⁹¹ Zimmer (2008) s. 278-279 i samme retning Marks & Spencer-dommen C-446/03, Oy AA-dommen C-231/05 og X Holding BV-dommen C-337/08

⁹² E-1/04 (Fokus Bank)

land i EØS-fellesskapet skal ha regler som gjør det vanskeligere for borgere fra andre EØS-stater, juridiske eller fysiske, å etablere seg i landet eller fortsette sin drift når etablering har skjedd. Det skal heller ikke finnes internrettslige regler som gjør det vanskeligere for landets borgere å etablere seg i en annen EØS-stat.

Et selskap må være opprettet i samsvar med selskapslovgivningen i en EØS-stat, se artikkel 34. Det er ikke et krav at de som eier eller styrer selskapet hører hjemme i en EØS-stat.⁹³ Fordi stater har ulike krav til tilknytning i intern selskapsrett, har EF-domstolen kommet opp med flere alternativer som må vurderes når det skal avgjøres hvor et selskap er hjemmehørende.⁹⁴ Disse alternativene er selskapets vedtektsbestemte sete, hovedkontor eller hovedforetak.⁹⁵ Det er også et krav om at selskapene driver næringsvirksomhet, men dette begrepet er tolket i vid forstand slik at det omfatter alle typer næring.⁹⁶ Et eksempel er Jany-dommen, hvoretter prostitusjon må anses som en næring som kan omfattes av etableringsfriheten, selv om det for denne noe risikable næringen nok kan tenkes at nasjonale regler som begrenser aktiviteten vil kunne bli akseptert.⁹⁷

Etableringsfriheten gjelder ikke bare for oppstart av en virksomhet i en annen medlemsstat, den gjelder også for etterfølgende utøvelse av virksomheten.⁹⁸ Dette vil si at det ikke på noen stadier i driften, fra det etableres til en eventuell likvidasjon eller utflytting, skal diskrimineres. EØS-avtalen krever ikke at reglene for hjemmehørende og utenlandske selskaper skal være like, men resultatet av reglene må bli tilnærmet likt såfremt forskjellsbehandling ikke kan begrunnes. Dersom forskjellsbehandling eller restriksjoner ikke kan begrunnes, vil det foreligge et brudd på etableringsfriheten. (Hva en begrunnet forskjellsbehandling er vil bli drøftet senere.)

⁹³ Sejerstad mfl. (2004) s. 378

⁹⁴ Ibid. s. 378-379

⁹⁵ Ibid. s. 378

⁹⁶ Ibid. s. 379

⁹⁷ Ibid. s. 380

⁹⁸ Ibid. s. 391

3.2.2.2 Hva utgjøre et brudd på etableringsfriheten?

En forskjellsbehandling foreligger der ulike regler anvendes på sammenlignbare tilfeller, eller der like regler anvendes på ulike hendinger.⁹⁹ På skatterettens område, og særskilt for konsernbidrag over landegrensene og brudd på etableringsfriheten, vil dette si at nasjonale regler forskjellsbehandler hjemmehørende og utenlandske selskaper når like selskaper ikke blir stilt i samme stilling. Dette kan være en restriksjon dersom det gjør det vanskeligere for utenlandske selskaper å etablere seg i landet eller for hjemmehørende selskaper å etablere seg i utlandet. EØS-avtalen har ikke regler som bestemmer at behandlingsmåten må være lik, men resultatet må være likt, hvis ikke kan det bli sett på som et brudd på de fire frihetene.

EFTA-domstolen har i en avgjørelse fra 7. mai 2008 kommet til at de norske reglene for beregning av maksimalt kreditfradrag ved tilordning av gjeldsrenter og konsernbidrag ikke var forenelig med EØS-retten.¹⁰⁰ Saken gjaldt et norsk aksjeselskap med fem norske datterselskaper, samt en filial i Skottland. I 2002 ble selskapet skattlagt i Norge, inkludert inntekten fra Skottland. I tillegg ble selskapet skattlagt i Skottland for inntekten der. Dette krevde selskapet kreditfradrag for i den norske selvangivelsen. Selskapet hadde lagt til grunn en direkte metode hvor utgifter som gjeldsrenter og konsernbidrag var fordelt mellom utenlandsinntekten og den norske posten hvor utgiftene oppsto og ble betalt. Dette ble endret av ligningsmyndighetene som fordelte gjeldsrenter og konsernbidrag etter et nettoinntektsprinsipp, hvor postene ble fordelt etter størrelsen på utenlandsinntekten og totalinntekten til selskapet. Konsekvensen ble at grunnlaget for kreditfradraget ble redusert. Selskapet tok ut stevning ved Stavanger tingrett, blant annet med spørsmål om ligningsmyndighetens vedtak var i strid med etableringsfriheten i EØS-avtalen. Tingretten forela spørsmålet for EFTA-domstolen, som konkluderte med at reglene utgjorde en restriksjon.¹⁰¹ Domstolen vurderte ikke om reglene kunne begrunnes i allmenne hensyn, da den ikke fant at det var lagt frem tilstrekkelig med opplysninger for dette. Saken førte til en endring i kreditreglene fra og med 2007.

⁹⁹ Sejerstad mfl. (2004) s. 420

¹⁰⁰ Sak E-7/07 (Seabrokers)

¹⁰¹ E-7/07, Seabrokers-dommen, premiss 70

Det er ikke gitt at det er et brudd på EØS-avtalen selv om det foreligger en forskjellsbehandling av skattesubjekter. EØS-avtalen har bestemmelser om tilfeller hvor dette er akseptabelt, se blant annet artikkel 33. I tillegg til bestemmelsene i traktaten har EF-domstolen utviklet en ulovfestet regel som sier at forskjellsbehandling eller restriksjoner aksepteres ”hvis reglene er begrunnet i tvingende allmenne hensyn”¹⁰². Hva som er tvingende allmenne hensyn er en tolkningssak. I Fokus Bank-saken ble det uttalt at hensynet om å ”forhindre en reduksjon av skatteinntekter ... utgjør et rent økonomisk behov og kan ikke anses som et tvingende allment hensyn.”¹⁰³. I Oy AA-saken¹⁰⁴ ble hensynet til å forhindre skatteplanlegging ansett som ”et tvingende allment hensyn”. Det samme hensynet ble akseptert i Marks & Spencer-saken¹⁰⁵, men der kom EF-domstolen til at de regler som var anvendt ikke var proporsjonale med virkningene. I tillegg til dette proporsjonalitetskravet er det i praksis også stilt et krav om at reglene må være egnet til å oppnå det formål de skal oppfylle.¹⁰⁶

I Gräbner-dommen¹⁰⁷ ble det påberopt at et østerriksk forbud mot at andre enn leger utførte visse helsetjenester var i strid med etableringsfriheten. Begrunnelsen var at man i Tyskland hadde regler om utdanning av såkalte ”Heilpraktikere” som kunne utføre visse helsetjenester på lik linje med leger, og at det der ikke var ansett som en risiko for folkehelsen. EF-domstolen aviste at det at en stat har lempeligere regler enn en annen stat er nok til å konstatere et brudd på reglene om de fire friheter.¹⁰⁸ Da ville retten til fri bevegelse kunne føre til at det ble en minimumsharmonisering innenfor EØS-samarbeidet,¹⁰⁹ slik at land med den minst restriktive lovgivning kan anvende reglene om de fire friheter til å påvirke fellesskapsrettens lovgivning. For internrettslige skatteregler ville minimumsharmonisering betydd at den staten som har de minst inngripende skattereglene, i realiteten ville bestemme over alle land i fellesskapets skattesystem ved å påberope seg brudd på etableringsfriheten.

¹⁰² Zimmer (2008) s. 105

¹⁰³ E-1/04 premiss 33

¹⁰⁴ C-231/05

¹⁰⁵ C-446/03

¹⁰⁶ Jf. blant annet C-446/03 Marks & Spencer-dommen og C-231/05 Oy AA-dommen

¹⁰⁷ C-294/00

¹⁰⁸ Sejerstad mfl. (2004) s. 413

¹⁰⁹ I.c.

3.3 Gjennomgang av rettspraksis fra EF-domstolen

Et problem som oppstår ved vurderingen av om andre lands tolkninger av EØS-reglene er gyldig også for hvordan Norge skal tolke reglene, er der norske internrettslige regler ikke er tilsvarende reglene i det angjeldende land. Hvis forskjellen er stor mellom de norske reglene og de utenlandske reglene vil det kreves en vurdering av om en dom fra EF- eller EFTA-domstolen også er gyldig for den norske vurderingen av EØS-avtalen. Et eksempel er ulikhetene i de britiske og de finske konsernbidragsreglene jf. Marks & Spencer- og Oy AA-dommene. I den førstnevnte dommen ble britiske regler om konsernunderskuddsoverføring ansett å bryte med EF-traktaten, mens de finske konsernbidragsreglene ble akseptert i Oy AA-dommen. Systemet med konsernbidrag er en variant for å utjevne inntekten innenfor konserner slik at konsernets nettoinntekt blir beskattet. En annen variant er å overføre underskuddet fra et selskap til et annet innenfor konsernet som har overskudd, og som dermed kan trekke fra underskuddet i sitt overskudd. Dette kan også foregå mot et vederlag til underskuddselskapet, en form for kjøp av et underskudd. Et slikt system har de blant annet i England. Til forskjell fra denne ordningen kan konsernbidrag etter de nordiske reglene anvendes også der det mottakende selskapet har overskudd. I noen land lignes konserner under ett, slik at underskudd og overskudd i de enkelte selskapene gjøres opp mot hverandre, og så står man igjen med nettoinntekten. Det finnes flere løsninger enn disse, og noen land har valgt ikke å ha regler om slik inntektsutjevning. Ulikheten i systemene vanskeliggjør tolkingen av EØS-avtalen, da ulike internrettslige regler kan føre til ulik tolking av EØS-reglene. Dette kan igjen føre til at et lands regler kan bli ansett for å bryte avtalen, mens et annet lands regler om det samme forholdet kan finnes å være i overensstemmelse med avtalen.

3.3.1 Marks & Spencer-dommen

Spørsmålet var om britiske konsernunderskuddsregler, som forhindret et britisk morselskap i å få fradrag for underskudd fra datterselskaper i andre EU land, var i strid med etableringsfriheten. EF-domstolen konkluderte raskt med at reglene utgjør en forskjellsbehandling.¹¹⁰ Deretter går domstolen videre og sier at en slik

¹¹⁰ C-446/03, Marks & Spencer-dommen, premiss 31-34

forskjellsbehandling kan tillates der den er begrunnet i tvingende allmenne hensyn, er egnet til å oppnå de mål reglene setter, samt at den ikke går ut over hva som er nødvendig for å nå målet.¹¹¹ Etter en vurdering av disse momentene kom domstolen til at det ikke kan utelukkes at regler som hindrer fradrag for underskudd opparbeidet i et annet land kan aksepteres, men at det i dette konkrete tilfellet ikke var forholdsmessig å nekte slikt fradrag da underskuddet var endelig konstatert og datterselskapet ikke kunne utnytte dette på annen måte i sin hjemstat.¹¹²

Domstolen anså ikke det forhold at en stat oppnår lavere skatteproveny for å være et tvingende allment hensyn.¹¹³ Hensynet til å forhindre at beskatningskompetansen fordeles på en uforholdsmessig måte mellom medlemsstatene, og hensynet til å forhindre dobbelt fradrag av underskudd er derimot akseptert av domstolen som tvingende allmenne hensyn.¹¹⁴

EF-domstolen går også så langt som til å si at en restriktiv lovgivning på konsernbeskatningsområdet, i forhold til overføring av underskudd over landegrensene, i alle fall er delvis egnet til å tilfredsstille kravet om tvungne allmenne hensyn i samsvar med traktaten.¹¹⁵ Det var først ved forholdsmessighetsproblematikken at domstolen kom til at de britiske reglene var for strenge.¹¹⁶

3.3.2 Oy AA-dommen

Spørsmålet i denne saken var om de finske konsernbidragsreglene var i overensstemmelse med etableringsfriheten. De finske reglene gjorde at datterselskap hjemmehørende i Finland bare kunne kreve fradrag for konsernbidrag til morselskapet dersom også dette var hjemmehørende i Finland. I denne saken kom domstolen også til at reglene forskjellsbehandlet utenlandske og hjemmehørende selskaper, men i motsetning

¹¹¹ C-446/03, Marks & Spencer-dommen, premiss 35

¹¹² Ibid. premiss 59

¹¹³ Ibid. premiss 44

¹¹⁴ Ibid. premiss 46-47

¹¹⁵ Ibid. premiss 51

¹¹⁶ Ibid. premiss 58

til Marks & Spencer-dommen, ble reglene ut fra en vurdering av tvingende allmenne hensyn, egnethet og proporsjonalitet, ansett for ikke å bryte med etableringsfriheten.¹¹⁷

EF-domstolen konstaterte at de finske konsernbidragsreglene utgjør en restriksjon for etableringsfriheten, fordi den gjør det mindre attraktivt for utenlandske selskaper å etablere seg i Finland, og for finske selskaper å etablere datterselskaper i utlandet.¹¹⁸ Det bemerkes at det er tilstrekkelig at en regel potensielt kan utgjøre en restriksjon, det er ikke et krav at den faktisk har hatt en restriktiv virkning.¹¹⁹ Deretter vurderte domstolen om den restriksjon de finske konsernbidragsreglene utgjør kan begrunnes i tvingende allmenne hensyn. EF-domstolen slo fast at skatteulempen basert bare på hvilken stat et selskap eller dets morselskap anses hjemmehørende i, ikke alene kan begrunne regler som bryter med de fire friheter.¹²⁰ Dersom begrunnelsen for slike regler er å hindre adferd som gjør inngrep i beskatningen av inntekter som opparbeides i landet, vil det likevel kunne tilsi at det foreligger allmenne hensyn.¹²¹ Domstolen anerkjente, i overensstemmelse med hva som var vurdert i Marks & Spencer-dommen (premiss 46), at dersom konsernbidrag, slik de finske reglene er utformet, gir grenseoverskridende virkning, vil det kunne føre til at konserner fritt kan velge hvilken stat inntekten skal beskattes i.¹²²

Det tilkjennegis også i dommen at siden EF-retten ikke har et felles regelsystem, vil det fortsatt være opp til statene selv å velge hvordan fordelingen av beskatningskompetanse skal foregå.¹²³

3.3.3 X Holding BV-dommen

Prinsippene i Marks & Spencer- og Oy AA-dommene følges opp i X Holding BV-dommen. Saken gjaldt nederlandske konsolideringsregler, hvorefter selskaper i et konsern kan utligne overskudd og underskudd ved at mor og datterselskaper lignes som

¹¹⁷ C-231/05, Oy AA-dommen, premiss 67

¹¹⁸ Ibid. premiss 39

¹¹⁹ Ibid. premiss 42

¹²⁰ Ibid. premiss 53, 54 og 55

¹²¹ Ibid. premiss 53, 54 og 55

¹²² Ibid. premiss 56

¹²³ Ibid. premiss 52

et skattesubjekt. I denne saken ønsket et nederlandsk morselskap å konsolidere med et datterselskap i Belgia. Nederlandske regler åpnet for konsolidering med filialer i utlandet, men ikke med datterselskaper. X Holding BV fikk ikke medhold i at reglene var et brudd på etableringsfriheten, blant annet med henvisning til Oy AA-dommen.¹²⁴

Domstolen viste blant annet til Marks & Spencer-dommen og sier at det er et sammenlignbart forhold mellom hjemmehørende morselskaper og hjemmehørende datterselskaper og hjemmehørende morselskaper og utenlandske datterselskaper, og at de nederlandske reglene som forskjellsbehandlet disse tilfellene utgjorde en restriksjon.¹²⁵ Deretter foretok domstolen en vurdering av om reglene kunne begrunnes i tvingende allmenne hensyn, om de var egnet til å oppnå sitt formål og om de var proporsjonale.

Det vises til Marks & Spencer- og Oy AA-dommenes uttalelser om at det er en alvorlig fare for at fordelingen av beskatningskompetansen mellom statene vil kunne komme ut av balanse dersom selskapene gis rett til å velge hvor overskudd skal beskattes og underskudd skal gis fradrag.¹²⁶ Det konkluderes raskt med at den gjeldende beskatningsordningen er begrunnet i behovet for å opprettholde beskatningsfordelingen mellom medlemsstatene, og at den er egnet til å nå sitt mål.¹²⁷ Deretter vurderes reglene opp mot proporsjonalitetsprinsippet. Domstolen avviste alle argumenter om at det finnes andre mindre inngripende måter å oppnå samme mål, og konkluderte med at reglene er forholdsmessige.¹²⁸

Dommen viste ikke til Marks & Spencer-unntaket, selv om også denne saken gjaldt morselskapets ønske om å fradra datterselskapets underskudd. Grunnen for dette kan være at det i Marks & Spencer-saken var tale om likvidasjon av et datterselskap som førte til det endelige underskuddet. I X Holding BV-saken var spørsmål om å konsolidere med et datterselskap slik at underskudd i datterselskapet kunne fradras direkte i morselskapets ligning i Nederland. Det foreligger derfor en forskjell fra Marks

¹²⁴ C-337/08, X Holding BV-dommen, premiss 41-43

¹²⁵ Ibid. premiss 22

¹²⁶ Ibid. premiss 29

¹²⁷ Ibid. premiss 33-34

¹²⁸ Ibid. premiss 42

& Spencer-saken. I dommen foretas det derimot en analogislutning fra Oy AA-dommen om at dersom det åpnes for en slik konsolidering, vil selskapet gis rett til å velge hvor underskuddet skal fradras.¹²⁹ Oy AA-dommen skiller seg fra X Holding BV-saken i at det der gjaldt konsernbidrag fra et datterselskap til morselskapet. I forhold til Marks & Spencer- og Oy AA-dommene synes X Holding BV-dommen å være noe knapp, og mindre retningsgivende.

3.4 Er de norske konsernbidragsreglene i strid med etableringsfriheten i EØS-avtalen?

Først vil det drøftes om de norske konsernbidragsreglene utgjør en restriksjon i forhold til etableringsfriheten. Deretter vil det vurderes om reglene kan rettferdiggjøres begrunnet i unntaksreglene i EØS-retten.

3.4.1 Utgjør reglene en restriksjon?

Det første som må avgjøres er om det foreligger en sammenlignbar situasjon for de utenlandske og de hjemmehørende skattesubjektene. Dersom det ikke er tilfellet foreligger det ikke et grunnlag for diskriminering.¹³⁰ Dette fordi det vanskelig kan sies at man forskjellsbehandler der man ikke står overfor to like tilfeller. Forskjellsbehandling er der to like tilfeller behandles ulikt, eller i noen tilfeller der to ulike tilfeller behandles likt.

En sammenlignbar situasjon foreligger dersom det konstateres at man må se konsernbidrag mellom selskaper hjemmehørende i Norge og konsernbidrag mellom et selskap hjemmehørende i Norge og et selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat, som like situasjoner. Til å begynne med kan det virke som om dette er to ulike tilfeller og at kravet til sammenlignbarhet derfor ikke er oppfylt. I Oy AA-dommen konkluderes det derimot med at dette er en sammenlignbar situasjon.¹³¹ Likheten mellom de norske og de finske konsernbidragsreglene taler for at resultatet også vil bli det samme ved en vurdering av de norske reglene.

¹²⁹ C-337/08, X Holding BV-dommen, premiss 41

¹³⁰ Sejerstad mfl. (2004) s. 417

¹³¹ C-231/05, Oy AA-dommen, premiss 38

Det neste som må vurderes er om reglene utgjør en restriksjon. De norske konsernbidragsreglene tillater ikke at konsernbidrag gis over landegrensen. Det åpnes for at konsernbidrag kan gis mellom visse utenlandske selskaper som har en begrenset skatteplikt til Norge, jf. skatteloven § 10-4 annet ledd, men konsernbidrag som gis mellom slike selskaper vil bli skattlagt i Norge. En vurdering av om de norske konsernbidragsreglene utgjør en restriksjon kan med fordel knyttes opp til EF-domstolens avgjørelse i Oy AA-saken. De finske konsernbidragsreglene er som nevnt svært like de norske, og det må kunne antas at det som er sagt i dommen angående de finske reglene også vil ha gyldighet for tolkningen av om de norske konsernbidragsreglene er i samsvar med etableringsfriheten. I Oy AA-dommen konkluderer domstolen med at de finske konsernbidragsreglene utgjør en restriksjon på etableringsfriheten fordi de forskjellsbehandler utenlandske og hjemmehørende konserner.¹³²

For norske selskaper vil forskjellsbehandlingen ligge i at de ikke kan få fradrag for ytt konsernbidrag til et utenlandsk selskap i samme konsern. Forskjellsbehandlingen for utenlandske selskaper ligger i selskapets posisjon som ikke hjemmehørende i Norge. Dersom et utenlandsk selskap har en begrenset skatteplikt til Norge vil reglene i skatteloven § 10-4 annet ledd åpne for muligheten til å gi konsernbidrag til andre selskaper med skatteplikt til Norge. For utenlandske selskaper som ikke er skattepliktige til Norge vil denne muligheten ikke være aktuell, men de norske konsernbidragsreglene utgjør likevel en restriksjon fordi de gjør det mindre attraktivt å opprette konserner da konsernbidrag ikke kan gis med skattemessig virkning over landegrensene.

Etter dette må konklusjonen bli at de norske konsernbidragsreglene i utgangspunktet utgjør en restriksjon på etableringsfriheten, og dermed ikke er i samsvar med EØS-avtalens bestemmelser. Reglene innebærer en forskjellsbehandling av selskaper som er hjemmehørende i Norge og selskaper hjemmehørende i andre land innenfor EØS. De medfører også at det er mindre lønnsomt å etablere selskaper i andre stater,

¹³² C-231/05, Oy AA-dommen, premiss 43 jf. premiss 39

fordi muligheten til å motregne underskudd som kan gjøres mellom norske selskaper ikke gjelder for datterselskaper i andre land.

3.4.2 Kan restriksjonen begrunnes?

EF-domstolen har gjentatte ganger presisert at tolkingen av reglene som gjør unntak fra reglene om de fire friheter skal holde en streng linje.¹³³ Det finnes et lovbestemt unntak fra etableringsfriheten i artikkel 33, men i praksis anvendes det ulovfestede prinsippet ved vurderingen av om internrettslige skatteregler utgjør en forskjellsbehandling som kan tillates.¹³⁴ De norske konsernbidragsreglene må derfor vurderes opp mot det ulovfestede unntaket. Ved vurderingen av om det foreligger et brudd, må det avgjøres om en restriksjon er begrunnet i allmenne hensyn, om den er egnet til å oppnå sitt formål, og om det er proporsjonalitet mellom formålet med regelen og virkningene. Dersom en regel oppnår alle disse formål må den anses å være i samsvar med EØS-retten, selv om den i utgangspunktet utgjør en restriksjon.

3.4.2.1 Tvingende allmenne hensyn

Hvor langt retten til diskriminering på grunn av allmenne hensyn rekker er uklart, og beror på tolkning av en rekke momenter.

Hensynet til sammenheng i rettssystemet har ofte vært påberopt, og fikk gjennomslag i Bachmann-dommen¹³⁵, der det ble nektet fradrag for betalt sykeforsikring til et forsikringsselskap i en annen EØS-stat. Domstolen kom til at det var en slik tilknytning mellom fradragsretten og skatteplikten at nektelsen kunne begrunnes i sammenhengen i skattesystemet.¹³⁶ Senere praksis har vist at det skal mye til for at dette vilkåret er oppfylt, og det kreves at det bevares en direkte sammenheng.¹³⁷ Med direkte sammenheng menes at det må være en ”direct link” mellom de aktuelle reglene.¹³⁸ I

¹³³ Sejerstad mfl. (2004) s. 274 og s. 417

¹³⁴ Ibid. s. 421

¹³⁵ C-204/90

¹³⁶ Sejerstad mfl. (2004) s. 421-422

¹³⁷ Ibid. s. 422

¹³⁸ Zimmer (2008) s. 109

Bachmann-¹³⁹ og Manninen-¹⁴⁰ dommene har EF-domstolen uttalt at dette forutsetter at reglene må gjelde for samme skattesubjekt og samme skattetyper.¹⁴¹

Et annet grunnlag som ofte påberopes, er hensynet til å forhindre skatteunndragelse ved å ha regler som forskjellsbehandler ulike skattesubjekter som følge av deres tilknytning til andre stater.¹⁴² EF-domstolen legger til grunn at etablering i utlandet ikke i seg selv er et forsøk på skatteunndragelse.¹⁴³ Regler som skal bekjempe skatteunndragelse må derfor rette seg spesielt mot selve unndragelsen og ikke mot skattesubjektet, jf. ICI-dommen.¹⁴⁴ Derimot avviste EF-domstolen i Marks & Spencer-dommen at bosted kan være et argument alene som tilsier at det kan gis nasjonale regler i strid med de fire frihetene.¹⁴⁵ Dersom hjemsted skulle få en slik betydning, ville reglene om de fire friheter bli innholdsløse.¹⁴⁶ Skulle argumentet blitt vektlagt på denne måten ville alle skattemessige hindringer for retten til fri etablering i internretten bli begrunnet i domisilprinsippet, og dermed ville etableringsfriheten bli illusorisk.

I Oy AA-dommen ble det ansett som et tvingende allment hensyn å beskytte balansen i fordelingen av beskatningskompetansen mellom statene i fellesskapet.¹⁴⁷ Dersom selskaper skulle gis anledning til å gi konsernbidrag på tvers av landegrensene med fradragsrett i Finland vil det i prinsippet bety at det er opp til selskaper å velge hvor inntektene i selskapet skal skattlegges.¹⁴⁸ Dette hensynet vil også gjøre seg gjeldende i forhold til de norske konsernbidragsreglene.

¹³⁹ C-204/90

¹⁴⁰ C-319/02

¹⁴¹ Zimmer (2008) s. 109

¹⁴² Sejerstad mfl. (2004) s. 424

¹⁴³ l.c.

¹⁴⁴ l.c.

¹⁴⁵ C-446/03, Marks & Spencer-dommen, premiss 37

¹⁴⁶ Ibid. premiss 37

¹⁴⁷ C-231/05, Oy AA-dommen, premiss 53

¹⁴⁸ Ibid. premiss 56

3.4.2.2 Egnethetskravet

Selv om en regel anses å ha en legitim begrunnelse for restriksjonen, er det også i praksis stilt krav fra EF-domstolen om at regelen må være egnet til å oppnå det formål den er laget for.¹⁴⁹

De finske konsernbidragsreglene ble i Oy AA-dommen ansett som egnet til å fremme de tvingende allmenne hensyn bak reglene. For det første ble reglene ansett egnet til å beskytte det finske skattefundamentet ved at fradragsrett bare gis til selskaper som er hjemmehørende og skattepliktig til Finland. For det annet ble reglene ansett egnet til å hindre kunstige omgåelser av skatteregler.¹⁵⁰

Den samme vurderingen må gjøre seg gjeldende også for de norske konsernbidragsreglene, og det må derfor kunne konkluderes med at de er egnet til å oppnå sitt formål.

3.4.2.3 Proporsjonalitetskravet

I tillegg til at restriksjonen må være begrunnet i allmenne hensyn samt være egnet til å oppnå det mål den er laget for, må reglen heller ikke være uproporsjonal i forhold til det formål som søkes oppfylt.¹⁵¹ Dersom det er en enklere og mindre inngripende måte å komme frem til tilnærmet det samme resultat, må den siste varianten velges.¹⁵²

Proporsjonalitetskravet kan også deles i to. For det første kan det ramme tilfeller der samme mål kan nås med mindre inngripende midler. For det andre kan det føre til brudd på etableringsfriheten der domstolen ikke finner forholdsmessighet mellom det mål som nås og inngrepet som blir gjort på den frie bevegeligheten.¹⁵³

Det synes som om Oy AA-dommen er mer restriktiv med å gi konsernbidragsreglene virkning over landegrensene fordi det anses som større fare for utnytting av dette

¹⁴⁹ Bl.a. C-231/05, Oy AA-dommen, premiss 44 og C-446/03, Marks & Spencer-dommen, premiss 35

¹⁵⁰ C-231/05, Oy AA-dommen, premiss 63

¹⁵¹ Bl.a. C-231/05, Oy AA-dommen, premiss 44 og C-446/03, Marks & Spencer-dommen, premiss 35

¹⁵² C-446/03, Marks & Spencer-dommen, premiss 35

¹⁵³ Sejerstad mfl. (2004) s. 411

systemet enn systemet med underskuddsoverføring som de har i Storbritannia.¹⁵⁴ Dette kan være begrunnelsen for hvorfor reglene i Oy AA-dommen ble ansett som proporsjonale, mens dette ikke var tilfellet i Marks & Spencer dommen. Da de norske konsernbidragsreglene som nevnt ligner på de finske, må Oy AA-dommen her være den retningsgivende dommen for om de norske konsernbidragsreglene skal anses å være proporsjonale.

3.4.2.4 Konklusjon

Som nevnt utgjør de norske konsernbidragsreglene en restriksjon på etableringsfriheten i EØS-avtalen. Vurdert opp mot den ulovfestede unntaksregelen, må de norske konsernbidragsreglene likevel kunne sies å være i samsvar med avtalen, da de kan begrunnes i tvingende allmenne hensyn, er egnet til å nå sitt formål og må anses å være proporsjonale.

3.5 EØS-avtalens forhold til skatteavtaler

EØS-avtalen gjelder bare for borgere hjemmehørende i andre EØS-stater. For personer fra land utenfor EØS-samarbeidet gjelder andre regler, og forskjellsbehandling kan som hovedregel aksepteres. Dette standpunktet må modifiseres noe. Mellom Norge og stater utenfor EØS-samarbeidet foreligger det som oftest en skatteavtale som regulerer dette spørsmålet. Skatteavtalene har gjerne en bestemmelse om ikke-diskriminering. I skatteavtalen mellom de nordiske landene¹⁵⁵, som er spesiell fordi den er multilateral, finner vi en slik bestemmelse i artikkel 27. Denne bestemmelsen er tatt med selv om personer, fysiske og juridiske, fra disse landene også er beskyttet gjennom EØS-avtalen.

EØS-avtalen regulerer ikke EØS-statenes rett til å lage skatteavtaler med hverandre, så lenge avtalene er i samsvar med reglene i EØS-avtalen.¹⁵⁶ Ofte anvendes OECD sin mønsteravtale som et utgangspunkt når det skal forhandles frem skatteavtaler. Den har

¹⁵⁴ I den retning C-231/05, Oy AA-dommen, premiss 64

¹⁵⁵ Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue av 23. september 1996 med endrings protokoller av 6. oktober 1997 og 4. april 2008

¹⁵⁶ E-1/04, Fokus Bank-avgjørelsen, premiss 31

bestemmelsen om ikke-diskriminering i artikkel 24. Det er selvsagt en forutsetning at denne bestemmelsen er tatt inn i en skatteavtale for at den skal gjelde.

En skatteavtale har som hovedmål å regulere skatterettslige forhold mellom to land, blant annet ved å avgjøre spørsmål som oppstår om hvordan beskatningskompetansen skal fordeles mellom stater når det foreligger grenseoverskridende aktivitet. Dette kan skje på flere måter, for eksempel ved at den ene staten får enerett til å skattlegge subjektet, eller ved at beskatningskompetansen blir fordelt mellom statene ut fra gitte kriterier. En annen mulighet er at skattlegging foregår etter territorialprinsippet. Dette innebærer at kun skatt som er opptjent i staten skattlegges der.

Ikke-diskrimineringsbestemmelsen i OECD-avtalen rekker imidlertid ikke like langt som reglene i EØS-avtalen. Slik mønsteravtalen er tolket i norsk rett, gir den adgang for en filial av et utenlandsk selskap utenfor EØS til å gi konsernbidrag til et norsk datterselskap i det samme skattekonsernet. Den gir derimot ikke rett til å yte konsernbidrag fra et slikt datterselskap til filial eller i mellom to filialer.¹⁵⁷ En annen viktig forskjell mellom ikke-diskrimineringsbestemmelsen i OECD sin mønsteravtale og EØS-avtalen, er at skatteavtalene ikke på samme måte som EØS-avtalen åpner for å tillate forskjellsbehandling dersom den kan rettferdiggjøres på grunnlag av allmenne hensyn.¹⁵⁸

3.6 Utviklingen av reglene videre

3.6.1 Norsk rett

I kraft av suverenitetsprinsippet er ikke Norge forpliktet til å legge vekt på andre lands tolkning av interne lovregler. Dette betyr at selv om Sverige og Finland har regler om konsernbidrag som ligner våre, er deres rettspraksis ikke et avgjørende moment for hvordan de norske reglene skal tolkes. Et spørsmål er i hvilken grad praksis fra andre land likevel vil være et moment. Gjems-Onstad sier om dette at *”[k]onklusjonen blir trolig: Hvordan spørsmålet er løst i andre land kan være et relevant argument, om enn*

¹⁵⁷ Utv 1995 s. 105 og Lignings-ABC'en s. 68

¹⁵⁸ Zimmer (2008) s. 270

med nokså liten vekt i utgangspunktet. Det er likevel et uavklart spørsmål om ikke åpningen av det internasjonale skatterettsbildet mot stadig flere internasjonale dimensjoner vil bringe frem en endring i norske domstolars holdning”¹⁵⁹.

3.6.1.1 Svensk tolking av EF-domstolens avgjørelser

De svenske reglene tilsvarer de norske, men med noen forskjeller. Den svenske Regeringsrätten avsa dom i ti saker angående de svenske konsernbidragsreglene i mars 2009.¹⁶⁰ En av disse dommene gjaldt spørsmålet om det kan ytes konsernbidrag med skattemessig effekt fra et svensk morselskap til et tysk datterselskap som ikke har skatteplikt til Sverige. Datterselskapet ble likvidert, og det hadde et underskudd som ikke kom til fradrag i Tyskland.¹⁶¹ Retten kom til at det kunne ytes et konsernbidrag basert på selskapets tap det siste hele året forut for likvideringen. Tapet som oppstod i samme år som likvideringen kunne ikke danne grunnlag for et konsernbidrag, men retten aksepterte at konsernbidrag for det foregående års tap kunne gis det år likvideringen fant sted.¹⁶² Den svenske domstolen har her anvendt Marks & Spencer-formelen med konsernbidrag fra hjemmehørende mor til utenlandsk datter der endelig tap er konstatert. Regeringsrätten har i de gjeldende sakene skilt mellom tilfeller der konsernbidraget gikk nedover i konsernet, slik som i Marks & Spencer-dommen, og saker hvor konsernbidraget går oppover, slik som i Oy AA-dommen.¹⁶³ Der konsernbidragene har gått oppover slik som i Oy AA-dommen, har domstolen konkludert med at de svenske reglene er i samsvar med EU-retten.¹⁶⁴ I de saker der konsernbidraget har gått nedover, har den svenske domstolen vurdert om det foreligger et underskudd som var endelig og ikke utnyttbart på annen måte, og om dette var en følge av likvidasjon av selskapet eller en skatteregel i datterselskapets hjemland.¹⁶⁵ Der det endelige underskuddet var en følge av en utenlandsk skatteregel konkluderte domstolen med at Marks & Spencer-unntaket ikke kunne gjøres gjeldende.¹⁶⁶ I den

¹⁵⁹ Gjems-Onstad (2008) s. 970

¹⁶⁰ KPMG nyhetsbrev av 24. mars 2009

¹⁶¹ l.c.

¹⁶² l.c.

¹⁶³ Utv 2009 s. 1447 pkt 3.5

¹⁶⁴ l.c.

¹⁶⁵ l.c.

¹⁶⁶ l.c.

nevnte saken hvor retten kom til at Marks & Spencer-unntaket måtte få virkning, var det endelige underskuddet en følge av likvidasjon av selskapet.

3.6.1.2 Tolking av EF-domstolens avgjørelser og betydningen for norsk rett

Et spørsmål som reiser seg når det gjelder den videre vurdering av rettstilstanden i Norge er om prinsippet fra Marks & Spencer-dommen må få samme virkning i norsk rett som det har fått i svensk rett. Det vil si at i tilfeller hvor norsk morselskap har datterselskap i utlandet med et endelig konstatert underskudd grunnet likvidasjon som datterselskapet ikke kan få fradrag for selv, vil det måtte tillates fradrag i morselskapets norske ligning for konsernbidrag til slike datterselskap. Konsernbidrag vil ikke kunne gis for det året likvidasjonen skjer.

Et argument mot at de norske reglene kan tolkes slik det er gjort i Sverige er at det ikke er iverksatt skritt for å endre det norske regelverket på samme måte som det er gjort i Sverige.¹⁶⁷ Det er lovgivers oppgave å sørge for at de norske internrettslige reglene er i samsvar med fellesskapsretten. Ved endringen av konsernbidragsreglene i 2005 uttalte Finansdepartementet at de ville ”... foreta en nærmere vurdering av om det er grunn til å foreta ytterligere endringer i de norske konsernbidragsreglene når dom i [Marks & Spencer] saken foreligger.”¹⁶⁸ Ytterligere endring som følge av Marks & Spencer-dommen er ikke foretatt.

En annen måte å se denne problemstillingen på er at Oy AA- og X Holding BV-dommene har virket som en innskrenking av Marks & Spencer-dommen. For norske konsernbidragsreglers del, som ligner mer på de finske, vil Oy AA-dommen kunne sies å ha størst sammenlignbar betydning. Det kan tenkes at dette er grunnen til at lovgiver ikke har funnet det nødvendig å endre reglene. En annen grunn kan være at problemstillingen ikke har kommet opp for en norsk domstol ennå, slik at det avventes hvilken tolkning domstolen gjør av de norske konsernbidragsreglene og forholdet til EØS-retten. Det er derfor fortsatt usikkert om de norske reglene skal tolkes på samme måte som den svenske Regeringsrätten har tolket dem.

¹⁶⁷ Utv 2009 s. 1447 pkt. 5.1

¹⁶⁸ Ot.prp.nr. 1 (2005-2006) pkt 16.1

3.6.2 Felles skattesystem innenfor EØS-fellesskapet

Ved å harmonisere skattereglene i fellesskapsretten mister statene en styringsmulighet, men siden dette vil være likt for alle er det av mindre betydning. På den andre siden vil harmonisering av reglene innebære likebehandling. Tapet av styringsmulighet vil dermed få mindre betydning. For land utenfor EØS-fellesskapet vil det kunne stille seg annerledes, men skatteavtaler kan potensielt utligne forskjeller noe i de tilfellene. Konkurransemuligheten svekkes også, og andre tiltak for å bli et ønsket land å drive virksomhet i må i så fall iverksettes. En fullstendig oversikt over alle konsekvenser av harmoniserte skatteregler før de har fått lov til å virke en stund, er vanskelig å overskue. Det må dessuten utvises varsomhet ved utformingen av harmoniserte skatteregler, da dette, på grunn av de potensielt store summene som er involvert, er et relativt ladet område som kan ha betydelige nasjonale effekter.

Et system med felles regler kan gi regler som er av lavere kvalitet enn nasjonale regler. Internasjonale erfaringer har vist at regler i stor grad utformes som resultat av politisk drakamp.¹⁶⁹ Resultatet av dette kan bli et sett regler som ikke er resultat av et forsøk på å lage det beste systemet for alle involverte parter, men som er kommet til for å tekkes flest mulige meninger. Et eksempel på et slikt system er IFRS. Ikke alle reglene i dette systemet har de beste løsningene. I noen tilfeller er det her laget regler som gir dårligere informasjonskvalitet, som følge av at det er utøvd et politisk press under utformingsprosessen. IFRS reglene utarbeides av et organ som kalles IASB (International Accounting Standards Board). Dette organet består av 15 medlemmer, som oftest fra de største medlemslandene som anvender regelverket.¹⁷⁰ For å få gjennom en ny regel kreves det enstemmighet, hvilket til tider innebærer en lang prosess for å komme frem til et resultat alle kan enes om. Det kan være ulike lokale årsaker til at en representant motsetter seg det som er foreslått av regler, og det da må forhandles ”frem til siste mann blir enig”.

¹⁶⁹ Folkvord (2007) s. 5

¹⁷⁰ IASB

Det er allerede klart at EØS-retten har hatt en innvirkning på norske skatteregler, jf. blant annet Fokus Bank-saken og skatteloven § 10-4 2. ledd. Zimmer sier om dette at: ”EØS-avtalen har etter hvert hatt en ikke uvesentlig innvirkning på norsk inntektsskatterett.”¹⁷¹. Et eventuelt felles skattesystem med alle EØS-landene vil mest sannsynlig føre til at det må foretas flere endringer i de norske skattereglene. Selv om norske regler må endres, kan det tenkes at tilsvarende endringer i andre land vil føre til at det blir lettere å drive konserner på tvers av landegrensene. En annen mulig positiv følge av et enhetlig felles regelverk er at flytting av inntekt til land med lavere skattesats vil kunne reduseres. En udelt negativ virkning av et slikt fellessystem vil det neppe bli. Den kanskje mest alvorlige virkningen vil være at Norge må oppgi en viss del suverenitet for å kunne implementere skatteregler som kan legge til rette for et slikt felles system med andre stater.

4 Sammenfatning

Konsernbidragsreglene er et viktig instrument for skattemessig likebehandling av ulike måter å organisere selskaper på. De norske reglene tillater å gi konsernbidrag med skattemessig virkning for norske selskaper og visse selskaper innenfor EØS-fellesskapet såfremt konsernbidraget skal skattlegges i Norge. For land utenfor EØS-samarbeidet med selskaper i Norge, er en slik rett avhengig av regulering i skatteavtale mellom Norge og det gjeldende land. Når det gjelder spørsmål om grenseoverskridende konsernbidrag med skattemessig virkning er dette ikke tillat etter de norske reglene, men det er et spørsmål om dette i fremtiden må godtas for selskaper innenfor EØS. Som vist påvirker EØS-retten også dette feltet av norsk rett. I takt med at ”verden blir mindre” vil det formodentlig kunne ventes at internasjonale regler vil kunne influere på norske skatteregler i større grad enn i dag, og at dette også vil kunne gjelde for konsernbidragsreglene. Hvordan dette eventuelt vil bli gjennomført, vil bero på forhandlinger mellom landene i EØS-samarbeidet og det må forventes en tøff politisk kamp dersom det blir tale om å lage et felles regelsett for EØS-landene. Det kan tenkes

¹⁷¹ Zimmer (2008) s. 280

både situasjoner hvor like skatteregler i alle land i EØS-fellesskapet vil være det beste, og situasjoner hvor ulike skatteregler kan være det mest optimale. Det ultimate vil kanskje være å ha et system hvor basisen er lik for alle, men hvor det er mulig å nyansere reglene for å tilpasse ulike lands behov. I Norge vil det for eksempel kanskje være behov for spesielle regler for petroleumsselskapene, mens dette kanskje ikke er så viktig for for eksempel Italia. Der vil de kanskje heller ha behov for spesielle regler som beskytter produksjon av vin eller biler. Like regler kan være nyttig som et utgangspunkt, selv om det er behov for å nyansere disse noe grunnet nasjonale forskjeller. Dette vil potensielt gjøre det enklere å forhindre brudd på de fire friheter. Hvis selskaps- og skattereglene er like vil det blant annet bli enklere å etablere seg i andre land og strukturere selskaper og konserner over landegrensene. De mange forskjellige systemene og reglene som finnes i de mange landene som er en del av EØS-fellesskapet, vanskeliggjør et slikt felles system. I tillegg kommer skattesatsene som varierer meget fra land til land. For at et skattesystem skal kunne fungerer vil det være nødvendig å ha en felles skattesats, og det problemet er en av grunnene til at man ikke klarer å bli enige om felles skatteregler i EU. Derfor er tanken om et felles skattesystem foreløpig bare en utopi.

5 Litteraturliste

Lover

- 1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr 24
- 1992 Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven) av 27. november 1992 nr 109
- 1997 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr 44
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr 14

Forarbeider

- Ot.prp.nr. 16 (1979-1980) Om lov om endring i lov av 19. juni 1969 nr. 71 om særregler for skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer og lov om endringer i lov av 4. juni 1976 nr. 59 om aksjeselskaper
- Ot.prp.nr. 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 - lovendringer
- Ot.prp.nr. 1 (2008-2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 - lovendringer

Traktater

- ODA-avtalen Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et overvåkningsorgan og en domstol, Oporto 2. mai 1992.
- EF-traktaten Traktaten om opprettelse av Det europeiske fellesskap, Roma 25. mars 1957.
- EØS-avtalen Avtale om det Europeiske Økonomiske Samarbeidsområdet, Oporto 2. mai 1992.
- OECD-mønsteravtale Model Tax Convention on Income and on Capital, 22. juli 2010.

Dommer

Norges Høyesterett

Rt 2004 s. 1331 (Aker Maritime)
Rt 2000 s. 1811 (Finanger I)
Rt 2005 s. 1365 (Finanger II)
Rt 2003 s. 713

Norsk lagmannsrett

LB-2002-2586
LG-2006-31257
LF-2003-8380 (Fokus Bank)

EFTA-domstolen

E-1/04 (Fokus Bank)
E-9/97 (Sveinbjörnsdottir)
E-7/07 (Seabrokers)

EF-domstolen

Case 270/83 (Avoir Fiscal)
C-204/90 (Bachmann)
C-319/02 (Manninen)
C-264/96 (ICI)
C-294/00 (Gräbner)
C-446/03 (Marks & Spencer)
C-231/05 (Oy AA)
C-337/08 (X Holding BV)

Bøker

Sejerstad, m.fl. *EØS-rett* (2. utg.) Oslo 2004
Bullen, Andreas. *EU, EØS og Skatt* (1. utg.) Oslo 2005
Andenæs, Mads Henry. *Aksjeselskaper og Allmennaksjeselskaper* (2.utg.) Oslo 2006
Gjems-Onstad, Ole. *Norsk Bedriftsskatterett* (7. utg.) Oslo 2008
Zimmer, Fredrik. *Internasjonal inntektsskatterett* (4. utg.) Oslo 2008
Zimmer, Frederik (Red.). *Bedrift, Selskap og Skatt* (5. utg.) Oslo 2010

Artikler

Liland, Anders H. *Holdingselskapers rentebetalinger til utlandet på konserninterne lån - grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring?* I: Skatterett, Tidsskrift for skatt og avgift nr. 1 2010, s. 16 – 37.

Folkvord, Benn. *I hvor stor grad bør norsk skatterett tilpasses utviklingen i Europa.* Rett og toleranse – Festskrift til Helge Johan Thue 2007 side 77 (Sitert fra Lovdata).

Sivertsen, Monica. *Skattebehandlingen i 2009 og 2010.* I: Regnskap og revisjon nr. 7 2010 s. 44-50.

Uttalelser

Utv. 1995 s. 105

Utv. 2009 s. 1447

Utv. 2010 s. 1035

EU-direktiv

Rdir 90/435/EØF Rådets direktiv af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6), som ændret ved Rådets direktiv 2003/123/EF af 22. december 2003 (EUT 2004 L 7, s. 41, herefter direktiv 90/435«)

Annet

Finansdepartementet, *Høringsnotat - om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet*, 18. januar 2010,

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/hoeringer/hoeringsdok/2010/Horing---utkast-til-regler-om-skattemessig-behandling-av-omorganisering-og-omdanning-av-virksomhet-mv/Horingsnotat.html?id=591219>

Skattedirektoratet, *Lignings-ABC'en* , 31. utg. (2010),

<http://www.skatteetaten.no/no/Bibliotek/Publikasjoner/Handboker/Lignings-ABC/>

Skattedirektoratet, *Sirkelkonsernbidrag (skatteloven §§ 10-2 til 10-4)* BFU 22/05 7. mars 2005,

<http://www.skatteetaten.no/no/Bibliotek/Publikasjoner/bfu/2005/Sirkelkonsernbidrag-skatteloven--10-2-til-10-4-/>

KPMG, *nyhetsbrev av 24. mars 2009*, <http://www.kpmg.no/?did=9480574>

IASB <http://www.ifrs.org/The+organisation/IASCF+and+IASB.htm>

Skattedirektoratet, *Endring av konsernbidrag*, artikkel 29.11.2004

<http://www.skatteetaten.no/no/Artikler/2004/Endring-av-konsernbidrag-/>

Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2010, *hjelpemiddelhefte*, utgitt av juridisk studentutvalg, (1.utg.) 2010.

Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue av 23. september 1996 med endrings protokoller av 6. oktober 1997 og 4. april 2008, *hjelpemiddelhefte*, utgitt av juridisk studentutvalg, (1.utg.) 2010.

6 Lister over tabeller og figurer m v

Figur 1 (Indirekte eie i flere ledd)

Figur 2 (Indirekte eie gjennom sameie)

Figur 3 (Lånefinansiert holdingselskap)

Figur 4 (Direkte finansiering)

Figur 5 (Konsernbidrag i flere retninger)

Figur 6 (Flerleddet eierskap)

Figur 7 (Konsernbidrag i flere ledd)

Figur 8 (Sirkelkonsernbidrag)